BUCERIUS LAW SCHOOL
PRESS

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

BAND II/15

FLORIAN OPPEL

DIE ÖSTERREICHISCHE PRIVATSTIFTUNG UND DIE DEUTSCHE FAMILIENSTIFTUNG ALS INSTRUMENTE DER NACHFOLGEGESTALTUNG

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

BUCERIUS LAW SCHOOL PRESS

Schriftenreihe
des Instituts für Stiftungsrecht
und das Recht der Non-Profit-Organisationen

Herausgegeben von

Rainer Hüttemann · Peter Rawert

Karsten Schmidt · Birgit Weitemeyer

Band II/15

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Florian Oppel

Die österreichische Privatstiftung und die deutsche Familienstiftung als Instrumente der Nachfolgegestaltung

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Verlag:
Bucerius Law School Press, Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg

Autor:
Florian Oppel

Herausgeber:
Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert,
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

1. Auflage 2014

Herstellung und Auslieferung:
tredition GmbH, Grindelallee 188, 20144 Hamburg

ISBN: 978-3-86381-038-2
Printed in Germany

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg, wird gefördert durch

Deutsche Bank

DIE BUCERIUS LAW SCHOOL IST EINE GRÜNDUNG DER ZEIT-Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vorwort

Stiftungen, auch ausländische, sind als Instrumente der Nachfolgegestaltung beliebt; jedenfalls legen zahlreiche Veröffentlichungen aus der rechtsberatenden Praxis diesen Schluss nahe. Vor rund 20 Jahren (1993) trat das österreichische Privatstiftungsgesetz in Kraft; die Reform des deutschen Stiftungsrechts (2002) liegt nun etwas mehr als zehn Jahre zurück. Diese beiden Jubiläen geben Anlass, deutsche Familienstiftungen und österreichische Privatstiftungen umfassend unter dem Aspekt der Eignung für die Nachfolgegestaltung zu vergleichen und dabei die maßgeblichen zivil- und steuerrechtlichen Fragestellungen zu betrachten. Hierzu soll aus dem Blickwinkel eines deutschen Stifters das Institut der österreichischen Privatstiftung erschlossen werden.

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2013/14 von der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bonn zur Promotion angenommen, die mündliche Prüfung fand am 21. Januar 2014 statt. Arbeiten, die zwischen dem Beginn des Promotionsverfahrens im September 2013 und der mündlichen Prüfung erschienen sind, insb. die Dissertation von Bauer, konnten in der Druckfassung Berücksichtigung finden.

Herzlich möchte ich Herrn Professor Rainer Hüttemann für die exzellente Betreuung meines Dissertationsvorhabens danken; Herrn Professor Wilhelm Rütten sei für die Erstellung des Zweitgutachtens ebenfalls vielmals gedankt. Nicht unerwähnt lassen möchte ich eine Reihe von Personen, die mein Dissertationsvorhaben ebenfalls unterstützt haben: Mein Interesse am Stiftungsrecht weckte Herr Rechtsanwalt und Steuerberater Andreas Jahn, bei dem ich viel gelernt habe. Die Erstellung der Arbeit hat Herr Notar Carl-Günther Benninghoven mit ermöglicht, der mir während seiner Tätigkeit bei ihm viele Freiheiten einräumte. Die mühevolle Arbeit des Korrekturlesens haben Herr Dipl.-Ökonom Horst Marschner, Frau Mareile Albertz und Frau Rechtsreferendarin Daniela Danz übernommen. Für die Kontrolle der Fußnoten und viel Zuspruch danke ich besonders herzlich meiner Ehefrau Friederike. Ein Dankeschön richte ich auch an Herrn Dipl.-Kaufmann Florian F. Woitek und sein Team von Bucerius Law School Press für die Unterstützung bei der Veröffentlichung der Arbeit.

Besonderer Dank aber gilt meinen Eltern Evelyn und Bernd Oppel. Sie haben mir nicht nur Studium und Dissertation ermöglicht, sondern mich auch sonst in jeder Lebenslage vorbehaltlos unterstützt. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Für die Gewährung von großzügigen Druckkostenzuschüssen danke ich der Johanna und Fritz Buch-Gedächtnisstiftung, Hamburg, sowie der Dr. Leo Mohren-Stiftung, München. Dem Herausgeberkreis der Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School danke ich vielmals für die freundliche Aufnahme meiner Arbeit in diese Reihe.

Düsseldorf, im Mai 2014 Florian Oppel

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

Inhalt

Vorwort V

1. Teil: Einführung und Grundlegung 1

A. Gang der Untersuchung und Problemstellung 6

B. Begriffsbestimmung und Grundlegung 8

I. Stiftung als Rechtsbegriff 8

II. Familienstiftung 10

1. Deutschland 10

a. Zivilrecht und Landesstiftungsrecht 11

b. Steuerrecht 13

c. Zusammenfassung 14

2. Österreich 14

III. Die Familienstiftung in der Nachfolgegestaltung 16

1. Versorgung der Familie 18

2. Vermeidung von Vermögenszersplitterung 18

3. Steuerliche Motive 19

4. Unternehmerische Motive 20

5. Sonstige Motive 20

6. Resümee 21

C. Entwicklung der Stiftungen und des Stiftungsrechts 22

I. Entwicklung des Stiftungsrechts bis in das 19. Jahrhundert 23

II. Entwicklung unter den großen Kodifikationen 31

1. Österreich 31

2. Deutschland 35

3. Resümee 37

III. Jüngste Entwicklung 38

1. Deutschland 38

a. Entwicklung des Stiftungsrechts bis 1997 38

b. Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts 42

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Österreich . . . 46
a. Entwicklung bis Stiftungsrechts bis 1990 . . . 46
b. Privatstiftungsgesetz . . . 47
3. Resümee . . . 49
D. Abschließende Betrachtung . . . 50

2. Teil: Stiftungszivilrecht . . . 53
A. Wesensmerkmale der Stiftung . . . 53
I. Stiftungszweck . . . 53
1. Gesetzliches Leitbild . . . 55
2. Familienstiftung . . . 56
a. Deutschland . . . 56
aa. Rechtslage vor der Modernisierung des Stiftungsrechts . . . 56
bb. Rechtslage seit der Modernisierung des Stiftungsrechts . . . 59
(1) Familienstiftung und Grundrecht auf Stiftung . . . 60
(2) Familienstiftung keine unzulässige Haftungsexklave . . . 63
(3) Familienstiftung mit dem Fideikommissverbot vereinbar . . . 64
cc. Ergebnis . . . 65
b. Österreich . . . 65
aa. Schranke des § 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG . . . 66
(1) Versorgung von natürlichen Personen als überwiegender Zweck . . . 66
(2) Fehlende Gemeinnützigkeit . . . 66
(3) Fortsetzungsbeschluss . . . 68
bb. Ergebnis . . . 68
c. Zusammenfassung und Bewertung . . . 68
3. Stiftung für den Stifter . . . 70
a. Deutschland . . . 70
aa. Reine Stiftung für den Stifter . . . 71
bb. Stufenmodell . . . 72
cc. Familienstiftung mit Stifter als Begünstigtem . . . 73
dd. Zusammenfassung . . . 73
b. Österreich . . . 74
4. Selbstzweckstiftung . . . 74
a. Zulässigkeit . . . 75
b. Sonderfall: Unternehmensselbstzweckstiftung . . . 76

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

c. Abgrenzung der Selbstzweckstiftung zur Familienstiftung . . . 78
d. Rechtsfolge . . . 81
aa. Deutschland . . . 81
bb. Österreich . . . 82
e. Zusammenfassung und Bewertung . . . 83
II. Stiftungsvermögen . . . 84
1. Art des Vermögens . . . 85
2. Mindestvermögen . . . 86
3. Unternehmensstiftung . . . 87
a. Unternehmensträgerstiftung . . . 88
aa. Deutschland . . . 88
bb. Österreich . . . 89
b. Beteiligungsträgerstiftung . . . 90
c. Stiftung & Co. KG . . . 91
aa. Deutschland . . . 91
bb. Österreich . . . 93
d. Resümee und Bewertung . . . 93
III. Stiftungsorganisation . . . 94
1. Der Vorstand . . . 94
a. Allgemeines . . . 95
b. Bestellung und Abberufung . . . 98
c. Geschäftsführung und Vertretung . . . 100
aa. Geschäftsführung . . . 100
bb. Vertretung . . . 101
d. Haftung . . . 103
e. Zusammenfassung . . . 103
2. Weitere Organe . . . 103
a. Österreich . . . 104
aa. Der Stiftungsprüfer . . . 104
bb. Der Aufsichtsrat . . . 105
cc. Fakultative Organe . . . 106
(1) Materieller Organbegriff . . . 106
(2) Aufgaben . . . 107
(3) Insbesondere: Bestellung und Abberufung des Vorstandes . . . 109

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Deutschland . . . 111
c. Zusammenfassung . . . 112
3. Ergebnis . . . 112
B. Entstehung der Stiftung . . . 114
I. Stiftungsgeschäft . . . 114
1. Unter Lebenden . . . 115
2. Von Todes wegen . . . 116
3. Widerruf des Stiftungsgeschäfts . . . 117
a. Deutschland . . . 117
b. Österreich . . . 118
aa. Widerruf vor Entstehung der Privatstiftung . . . 118
bb. Widerruf nach Entstehung der Stiftung . . . 118
4. Zusammenfassung . . . 119
II. Die Satzung . . . 119
1. Erstfassung der Satzung . . . 120
a. Deutschland . . . 120
b. Österreich . . . 121
aa. Stiftungserklärung . . . 121
bb. Stiftungszusatzurkunde . . . 122
2. Satzungsänderungen . . . 123
a. Deutschland . . . 123
aa. Änderungskompetenz der Stiftungsbehörde . . . 123
bb. Änderungskompetenz der Stiftungsorgane . . . 124
(1) Zweckänderungen . . . 125
(2) Änderung sonstiger Satzungsbestimmungen . . . 126
cc. Funktion landesrechtlicher Regelungen . . . 126
b. Österreich . . . 127
aa. Änderungsrecht des Stifters vor der Entstehung . . . 127
bb. Änderungsrecht des Stifters nach der Entstehung . . . 128
cc. Änderungsrecht des Vorstands nach der Entstehung . . . 129
3. Zusammenfassung . . . 130
III. Anerkennung und Eintragung in das Firmenbuch . . . 131
1. Deutschland (Anerkennung) . . . 131
2. Österreich (Eintragung in das Firmenbuch) . . . 133

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. Zusammenfassung . . . 134
C. Die Rechte der Stiftungsbeteiligten . . . 135
I. Stifter . . . 135
II. Destinatäre . . . 136
1. Deutschland . . . 137
2. Österreich . . . 138
3. Zusammenfassung . . . 140
D. Weitere Fragestellungen . . . 142
I. Pflichtteilsrecht . . . 142
1. Deutschland . . . 142
2. Österreich . . . 143
3. Zusammenfassung . . . 144
II. Stiftung und Vermögensschutz . . . 145
1. Deutschland . . . 145
a. Pfändung des Rückforderungsanspruchs gemäß § 528 BGB . . . 145
b. Gläubigeranfechtung . . . 147
2. Österreich . . . 149
a. Anspruch des Schenkers wegen Dürftigkeit gemäß § 947 ABGB . . . 149
b. Gläubigeranfechtung . . . 149
c. Zwangsvollstreckung und Satzungsvorbehalte . . . 151
3. Zusammenfassung . . . 151
E. Die Beendigung der Stiftung . . . 153

3. Teil: Stiftungssteuerrecht . . . 155
A. Deutsche Familienstiftung mit inländischen Stiftungsbeteiligten . . . 156
I. Besteuerung der Stiftung . . . 156
1. Errichtung . . . 156
a. Erbschaftsteuer . . . 156
aa. Privilegierung durch § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG . . . 157
(1) Familienstiftung im Sinne von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG . . . 158
(a) Familie . . . 159
(b) Interesse . . . 159
(c) Umfang des Interesses . . . 161
(d) Beurteilungszeitpunkt . . . 164

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(2) Der „entferntest Berechtigte“ i. S. v. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG 165
(3) Rechtsfolgen des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG 166
bb. Privilegierung für Betriebsvermögen durch §§ 13a, 13b ErbStG 166
b. Ertragsteuerliche Auswirkungen 168
c. Grunderwerbsteuer 169
d. Zusammenfassung 170
2. Laufende Besteuerung 170
a. Körperschaftsteuer 170
aa. Beginn und Ende der Steuerpflicht 171
bb. Einkommensermittlung 172
(1) Gewinneinkünfte 173
(2) Überschusseinkünfte 173
(3) Abziehbarkeit von Aufwendungen 174
b. Gewerbesteuer 175
c. Ersatzerbschaftsteuer 175
aa. Konzept 175
bb. Tatbestandsvoraussetzungen 177
cc. Verrentung 177
dd. Ersatzerbschaftsteuer und Nachfolgegestaltung 179
d. Zustiftungen 179
3. Auflösung 180
a. Ertragsteuerliche Folgen 180
b. Änderung des Stiftungscharakters als Auflösung? 180
II. Besteuerung der Destinatäre 182
1. Destinatszahlungen 182
2. Substanzzahlungen 184
3. Auflösung der Stiftung 186
a. Normalfall 186
b. Vermögensrückfall an den Stifter 189
III. Modellrechnung 189
1. Besteuerung der Errichtung 190
2. Laufende Besteuerung 190
3. Besteuerung anlässlich der Auflösung 191
4. Vergleich mit Situation ohne Einschaltung einer Stiftung 192

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

B. Österreichische Privatstiftung mit inländischen Stiftungsbeteiligten 193
I. Besteuerung der Stiftung 193
1. Errichtung 194
a. Deutschland 194
aa. Transparente und intransparente Stiftungen 194
bb. Europarechtswidrige Benachteiligung ausländischer Familienstiftungen? . . . 200
(1) Prüfungsmaßstab 200
(2) Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit 203
(a) Anwendungsbereich 203
(b) Eingriff 204
(c) Rechtfertigung des Eingriffs 205
(aa) Kohärenz der nationalen Steuersysteme 206
(bb) Vermeidung von Steuerhinterziehung 211
(cc) Territorialitätsprinzip 212
(dd) Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse 212
(3) Ergebnis 212
cc. Privilegierung für Betriebsvermögen 213
dd. Ertragsteuerliche Folgen 213
ee. Zusammenfassung 214
b. Österreich 214
aa. Privilegierungen als Initialzündung 214
bb. DBA zur Vermeidung der Erbschaftsteuer 215
cc. Aufhebung des öErbStG und Kündigung des ErbSt-DBA 216
dd. Stiftungseingangsteuer 217
ee. Ertragsteuerliche Konsequenzen 220
ff. Zusammenfassung 220
2. Laufende Besteuerung 220
a. Österreich 220
aa. Körperschaftsteuer 221
bb. Zwischenbesteuerung 222
b. Deutschland 226
3. Auflösung 227
II. Besteuerung der Destinatäre 227

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Destinatszahlungen . . . 227
a. Österreich . . . 227
b. Deutschland . . . 228
2. Substanzauszahlungen . . . 228
a. Österreich . . . 228
b. Deutschland . . . 229
3. Auflösung . . . 229
a. Österreich . . . 230
b. Deutschland . . . 230
III. Modellrechnung . . . 231
1. Besteuerung der Errichtung . . . 231
2. Laufende Besteuerung . . . 231
3. Besteuerung anlässlich der Auflösung . . . 231
4. Vergleich mit deutscher Familienstiftung . . . 232
a. Vergleich . . . 232
b. Bewertung . . . 233
c. Vermeidung der unbeschränkten Steuerpflicht als Alternative . . . 234
aa. Voraussetzungen zur Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht . . . 234
(1) Einfache unbeschränkte Steuerpflicht . . . 235
(2) Verlängerte unbeschränkte Steuerpflicht . . . 235
(3) Einfache beschränkte Steuerpflicht . . . 236
(4) Erweiterte beschränkte Steuerpflicht . . . 236
bb. Modellrechnung . . . 237
cc. Bewertung . . . 238

4. Teil: Zusammenfassung und Ergebnis . . . 239
A. Motive der Nachfolgegestaltung . . . 239
B. Zivilrechtliche Aspekte . . . 240
C. Steuerrechtliche Aspekte . . . 242
D. Ergebnis . . . 244

Abkürzungen . . . 246

Literatur . . . 255

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Anhang 297
A. Österreichische Normen 297
I. Privatstiftungsgesetz (PSG) 297
II. Bundesstiftungs- und Fondsgesetz (BStFG) – Auszug 308
III. Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) – Auszug 309
IV. Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) 309
V. Körperschaftsteuergesetz (KStG) – Auszug 311
VI. Einkommensteuergesetz (EStG) – Auszug 318
B. Modellrechnungen 323
I. Modellrechnung 1 323
II. Modellrechnung 2 324
III. Modellrechnung 3 325
IV. Modellrechnung 4 326

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Teil: Einführung und Grundlegung

Bis zum Jahr 2020 stehen in Deutschland Erbschaften in einem Gesamtvolumen von 2,6 Billionen Euro an. Das geht aus einer Studie des Instituts für Altersvorsorge hervor. Danach rechnet man mit etwa 5,7 Millionen Erbfällen, im Zuge derer mehr als ein Viertel des Vermögens der privaten Haushalte, welches mit 9,4 Billionen Euro zu beziffern sei, übergeht.[1] Auch das Geldvermögen der deutschen Privathaushalte hat einen Spitzenwert erreicht: Nach Auskunft der Bundesbank betrug das Vermögen in Form von Bargeld, Bankeinlagen und Aktien 4,9 Billionen Euro (2010). Abzüglich der Schulden bei Banken und Versicherungen, die mit 1,5 Billionen Euro beziffert werden, ergibt sich ein Nettogeldvermögen in Höhe von 3,4 Billionen Euro.[2] Diese Zahlen machen die erhebliche Bedeutung des Erbrechts und einer sorgfältigen Nachfolgeplanung – auch in steuerlicher Hinsicht – deutlich.[3] Nachfolgegestaltung, auch unter den Begriffen „Estate Planning" oder Nachlassplanung bekannt, meint die Einleitung von Maßnahmen, welche den optimalen Übergang des Vermögens einer bestimmten Person oder mehrerer Personen auf die nächste oder weitere Generationen sicherstellen sollen, wobei wirtschaftliche, steuerliche, familiäre und unternehmerische Aspekte Berücksichtigung finden.[4] Zunehmend rückten dabei in den vergangenen Jahren Stiftungsmodelle in den Fokus.[5] Über den privaten Sektor hinaus sind Stiftungen auch in unternehmerischen Bereich als Gestaltungsalternativen interessant.[6]

In Zeiten fortschreitender Europäisierung in wirtschaftlicher, gesellschaftlicher und oft auch persönlicher Hinsicht ist in diesem Zusammenhang ein Blick über die Grenzen der Bundesrepublik hinaus nutzbringend. Welcher Instrumente bedient man sich dort zur Nachfolgeplanung und sind diese auch für die Bewältigung von Sachverhalten, die sich hierzulande ereignen, eine Alternative?

Die wirtschaftlichen und kulturellen Verknüpfungen zur Republik Österreich sind traditionell besonders eng und dies weit über die gemeinsame Sprache sowie den kulturellen sowie wissenschaftlichen Bereich hinaus. Deutschland ist mit Abstand der wichtigste Handelspartner Österreichs. Das Handelsvolumen betrug im Jahre 2011 88 Milliarden Euro. Auch der Umstand, dass etwa ein Drittel der ausländischen Direktinvestitionen in Österreich, die sich insgesamt auf 106 Milliarden Euro belaufen, aus Deutschland stammen, verdeutlichen die engen Verknüpfungen.[7] 210.000 Österreicher leben in Deutschland, rund 213.000 Per-

---

1 *Frankfurter Allgemeine Zeitung* v. 16. Juni 2011 (Nr. 138), S. 13.

2 *Frankfurter Allgemeine Zeitung* v. 18. Mai 2011 (Nr. 115), S. 10.

3 Vgl. zusammenfassend auch *Scherer* in *Scherer* (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 1 Rn. 1; *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 33 f.

4 *Steiner* in *Groll* (Hrsg.), Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, Teil A Rn. 9; *Scherer* in *Scherer* (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 1 Rn. 5.

5 *Feick* in *Scherer* (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 38 Rn. 1; *Schindhelm/Stein* in *Groll* (Hrsg.), Praxis-Handbuch Erbrecht, Teil B XII Rn. 1.

6 Vgl. nur *v. Löwe,* Familienstiftung und Nachfolgegestaltung, S. 1; *Spiegelberger*, Vermögensnachfolge, § 17 Rn. 2.

7 http://www.auswaertiges-amt.de/DE/Aussenpolitik/Laender/Laenderinfos/Oesterreich/Bilateral_node.html; besucht am 3.2.2013, 13.30 Uhr.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sonen deutscher Herkunft in Österreich.[8] Nicht zuletzt gibt es im Zivil- und Steuerrecht viele Schnittstellen und Parallelen; zum Teil wird der österreichischen Gesetzgebung gar eine „Schrittmacherfunktion“[9] zugeschrieben und im selben Zusammenhang erfolgen Hinweise auf Standortvorteile, welche die Alpenrepublik auch für deutsche Unternehmer und Privatpersonen biete.[10]

Besonders interessant erscheint angesichts einer relativ jungen Entwicklung vor diesem Hintergrund die Frage, welche Instrumente zur Nachfolgegestaltung unter Einbeziehung von Stiftungen die österreichische Rechtsordnung zur Verfügung stellt. 1993, vor rund 20 Jahren, wurde mit dem Privatstiftungsgesetz (PSG)[11] die rechtliche Grundlage für die Errichtung von Privatstiftungen in Österreich geschaffen. Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist zu entnehmen, dass man dort das österreichische Stiftungsrecht in einem Konkurrenzverhältnis zu denen der Rechtsordnungen vergleichbarer Staaten, wie etwa Deutschland, sieht. Das Stiftungsrecht solle daher auch ein Mittel zur Stärkung des inländischen Kapitalmarkts sein.[12]

Die neue Rechtsform hat sich in der Folge blendend entwickelt und dabei zahlenmäßig bereits die Aktiengesellschaft, die Offene Gesellschaft und die Genossenschaft überholt, obwohl diese Gesellschaftsformen auf eine sehr viel längere Rechtstradition zurückblicken können.[13] Intention des Gesetzgebers war es bei Schaffung des PSG im Besonderen, ein modernes Stiftungsrecht zu schaffen, um eine diesbezügliche Lücke, welche die österreichische Rechtsordnung bis dahin aufwies, zu schließen.[14] Das ist geglückt, denn die Privatstiftung ist heute aus dem Rechts- und Wirtschaftsleben Österreichs nicht mehr wegzudenken.[15] Zuvor konnten dort Stiftungen nur zu gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken errichtet werden, bedurften staatlicher Genehmigung und unterlagen behördlicher Kontrolle.[16] Mit Einführung der neuen Rechtsform wurde bezweckt, durch ein bedarfsgerechtes Stiftungsrecht nicht nur den festzustellenden Vermögensabfluss zu verhindern, sondern es sollte „auch im Hinblick auf das im Übrigen in Österreich günstige Umfeld […] sogar ein Anreiz geschaffen werden, ausländische Vermögen in österreichische Stiftungen einzubringen.“[17] Seither nimmt die Verbreitung der Privatstiftung stetig zu. Zum 31.12.2012 gab es

---

8 http://www.bmeia.gv.at/botschaft/berlin/bilaterale-beziehungen.html; besucht am 3.2.2013, 13.33 Uhr.

9 *Thömmes/Lang/Schuch* in *Thömmes/Lang/Schuch* (Hrsg.), Investitions- und Steuerstandort Österreich, Vorwort; vgl. auch *Enders* in FS Rödler, S. 219 (220 ff.).

10 *Berlin* in *Thömmes/Lang/Schuch* (Hrsg.), Investitions- und Steuerstandort Österreich, S. 1.

11 öBGBl. 1993/694.

12 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 2.

13 *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 1; vgl. auch *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 54 ff.

14 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 1 f.

15 *Arnold*, PSG², S. V; *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 1; im Jahr 2012 wurden jedoch erstmals mehr Privatstiftungen aufgelöst als neu errichtet, vgl. *Arnold*, PSG, S. V.

16 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 1.

17 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 1.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

etwa 3.400 Privatstiftungen.[18] Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Stiftungen, deren Vermögen zu 64 % aus Unternehmensbeteiligungen besteht,[19] ist unbestritten.[20] Seit 2001 ist ein Zuwachs von rund 10 Stiftungen pro Monat zu verzeichnen,[21] so dass die Erwartungen und Ziele des Gesetzgebers umfänglich erfüllt wurden.[22]

Parallel dazu ist auch in Deutschland die Zahl der Stiftungen erheblich angestiegen. Nach einer Statistik des Bundesverbands Deutscher Stiftungen gab es dort zum 31.12.2012 19.551 rechtsfähige Stiftungen.[23] In den vergangenen fünf Jahren, die teilweise von der schwersten Wirtschafts- und Finanzkrise seit dem zweiten Weltkrieg überschattet waren, wurden rund 4000 neue Stiftungen gegründet.[24]

Stiftungen lassen sich nach der Ausgestaltung des Zwecks in privatnützige und gemeinnützige Stiftungen einteilen.[25] Die Differenzierung wird danach vorgenommen, ob die Stiftung auf der einen Seite den Interessen einzelner, einer bestimmten Personengruppe, wie einer Familie, oder auf der anderen Seite der Allgemeinheit dienen soll.[26] Eine privatnützige Stiftung liegt vor, wenn die Begünstigten nicht durch die Zugehörigkeit zu einem offenen, prinzipiell jedermann zugänglichen Personenkreis bestimmt sind, sondern einer abgegrenzten Gruppe angehören.[27] Familienstiftungen sind in der Praxis die bedeutendste Erscheinungsform der privatnützigen Stiftung,[28] zum Teil werden sie gar als „Prototyp" der privatnützigen Stiftung bezeichnet.[29] Wenn sich bisher auch keine einheitliche Definition des Begriffs „Familienstiftung" durchgesetzt hat, darf darunter in Anlehnung an § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG im Groben eine Stiftung verstanden werden, deren Zweck so ausgestaltet ist, dass die Stiftung wesentlich dem Interesse einer Familie oder mehrerer Familien dient.[30]

Der weit überwiegende Teil der rechtsfähigen Stiftungen in Deutschland verfolgt nach Erhebungen des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen jedoch gemeinnützige Zwecke.

---

18 *Wildmoser* in *Schiffer* (Hrsg.), Die Stiftung in der Beraterpraxis, S. 458; nach Recherchen der Kanzlei *Eiselsberg* gab es zum 31.12.2012 3289 Privatstiftungen, was im Vergleich zu 2011 (3313) erstmalig einen geringfügigen Rückgang bedeutete. Man geht dort davon aus, dass sich die Zahl auf diesem Niveau stabilisieren wird.

19 *Wildmoser* in *Schiffer* (Hrsg.), Die Stiftung in der Beraterpraxis, S. 458; vgl. dazu auch *Eiselsberg/Haslwanter/Moritz*, S&S RR 5/2012, S. 3 ff.

20 *Berrer/Helmenstein/Weyerstrass* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, S. 357 ff.

21 *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Rn. 1/5.

22 *Arnold/Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Vorwort; *Helbich* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.) Privatstiftungen, S. 1 (5 ff.); *Cerha* in *Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann* (Hrsg.) Stiftungsbesteuerung, S. 13 (16 ff.).

23 www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Presse/Grafiken__Zahlen__Daten/ Stiftungszahlen_und_Dichte_2012.pdf, besucht am 3.2.2013, 14.05 Uhr.

24 www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Presse/Grafiken__Zahlen__Daten/ Stiftungserrichtungen_1990-2012.pdf, besucht am 3.2.2012, 14.08 Uhr.

25 Bzgl. BGB-Stiftungen: *Ellenberger* in *Palandt*, BGB, Vorb. § 80, Rn. 6; bzgl. PSG-Stiftungen: *Arnold*, PSG, Einl. Rn. 10.

26 *Hof* in *Bertelsmann Stiftung* (Hrsg.), Handbuch Stiftungen, S. 767 (774).

27 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 61.

28 *Hof* in *Bertelsmann Stiftung* (Hrsg.), Handbuch Stiftungen, S. 767 (775).

29 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, § 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 119, 178.

30 Vgl. *Ellenberger* in *Palandt*, BGB, § 80 Rn. 8; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 Rn. 179; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 95; *Stumpf* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 15.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gesetzgeberische Aktivitäten[31] in den vergangenen Jahren, welche die steuerlichen Rahmenbedingungen für gemeinnützige Körperschaften erheblich verbesserten, sind ein Grund für die zahlreichen Neuerrichtungen der vergangenen Jahre. Dagegen konnten privatnützige Stiftungen, zu denen auch Familienstiftungen gezählt werden, von diesem Stiftungs-Boom kaum profitieren.[32] Insgesamt verfolgen nach Erhebungen des Bundesverbands Deutscher Stiftungen nur 5,3 % aller rechtsfähigen Stiftungen privatnützige Zwecke.[33] Absolut wird ihre Zahl auf rund 700 geschätzt.[34] In Österreich zeigt sich ein beinahe gegensätzliches Bild: Es wird davon ausgegangen, dass lediglich 10 % der Privatstiftungen gemeinnützigen Zwecken dienen.[35]

Neben diesen Zahlen, deren Kenntnis wohl auf die Fachwelt beschränkt ist, wird in der Presse, mitunter populistisch, vermehrt auf die österreichische Privatstiftung aufmerksam gemacht. Dies nicht erst, seitdem der ehemalige Finanzminister *Peer Steinbrück* (SPD) Österreich, unter anderem neben Luxemburg, Liechtenstein und der Schweiz, als „Steuerparadies" scharf kritisierte und es mit Burkina Faso verglich.[36] Auch die Gründung von Privatstiftungen durch prominente deutsche Unternehmer, wie beispielsweise Haribo-Chef *Hans Riegel*, Schrauben-Händler *Reinhold Würth* und Porsche-Großaktionär *Ferdinand Piëch* wecken das Interesse für diese verhältnismäßig junge Rechtsform.[37] Das gilt umso mehr, seit die voranschreitende europäische Einigung und die zunehmende Internationalisierung die Beratungspraxis dazu zwingt, neben deutschen Rechtsformen auch solche europäischer Nachbarn in den Blick zu nehmen, um die richtigen zivil- und steuerrechtlichen Schlussfolgerungen ziehen zu können.[38] Vermehrt wurde daher in jüngerer Vergangenheit die Frage aufgeworfen, ob und inwieweit die österreichische Privatstiftung als Gestaltungsinstrument der Nachfolgeplanung für inländische Sachverhalte geeignet sei.[39]

Auch für die Familienstiftung nach deutschem Recht wird verstärkt geworben, zumal sie überwiegend, jedenfalls seit der Verkündung des Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts[40] im Jahre 2002, als zulässig betrachtet wird.[41] Sie habe bisher wegen der au-

---

31 Insbesondere Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, BGBl. I 2000 S. 1034 ff. und Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, BGBl. I 2007, S. 1745 ff.; vgl. dazu *Hüttemann,* DB 2000, S. 1584 ff. u. *ders*., DB 2007, S. 2053 ff.

32 *Doppstadt/v. Hoerner*, Die Stiftung – Sonderheft März. 2010, S. 24 (24).

33 www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Presse/Grafiken__Zahlen__Daten/Stiftungszwecke_2012.pdf, besucht am 3.2.2012, 14.40 Uhr.

34 www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Presse/Grafiken__Zahlen__Daten/Stiftungszwecke_2012.pdf, besucht am 3.2.2012, 14.40 Uhr.

35 *Arnold*, PSG, Einl. Rn. 7b.

36 Vgl. dazu bspw. http://www.tagesspiegel.de/wirtschaft/steuerparadiese-steinbrueck-vergleicht-schweiz-und-oesterreich-mit-burkina-faso/1504440.html, zuletzt besucht am 30.10.2012, 8.53 Uhr.

37 Vgl. Manager Magazin 12/2010, S. 165 ff.; *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 34.

38 *Jorde/Götz* in FS Spiegelberger, S. 1301 ff. (1301).

39 *Jülicher*, ZEV 2008, S. 64 (64); *Reiter/Fritz*, Die Stiftung – Sonderheft März 2010, S. 28 (28); *Steiner*, ErbStB 2008, S. 96 (96).

40 BGBl. I 2002, S. 2634 ff.

41 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 186; *Ellenberger* in *Palandt*, BGB, § 80 Rn. 8; *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 80 Rn. 15; *Pöl-*

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ßerordentlich restriktiven Genehmigungspraxis einen „Dornröschenschlaf“ gehalten und die Reform des Stiftungszivilrechts habe ihr zu einem „Durchbruch“ verholfen, schreibt *Spiegelberger*, der sie im gleichen Atemzug als „neuen Star“ feiert.[42] Man könne „mit dem deutschen Stiftungsrecht […] passabel leben“[43] heißt es und auch die steuerlichen Rahmenbedingungen seien für die Gründung von Familienstiftungen nach deutschem Recht außerordentlich attraktiv.[44]

In Deutschland erlebe die Stiftung im Zusammenhang mit Nachfolgegestaltungen, so beobachtet *Feick*, derzeit eine Renaissance.[45] Das belegen auch zahlreiche Praktiker-Veröffentlichungen in jüngerer Zeit, welche sich mit der Familienstiftung beschäftigen;[46] sie ist „wieder in Mode“[47]. In Österreich machen sich viele Erblasser die neue Rechtsform für die Nachfolgegestaltung zunutze.[48] In beiden Ländern nimmt die Bedeutung von Stiftungen im Rahmen von Nachfolgefragen also zu. Es liegt nahe, dass im Bereich der Nachfolgegestaltung, im Rahmen derer das Vermögen nach der gesetzlichen Grundkonzeption auf Verwandte übergeht, die Familienstiftung eine besonders große Rolle spielt.

Die vorliegende Arbeit vergleicht die deutsche Stiftung bürgerlichen Rechts mit der österreichischen Privatstiftung, jeweils als Familienstiftung ausgestaltet, und untersucht dabei beide auf ihre Tauglichkeit als Instrumente der Nachfolgegestaltung, wobei auf die damit einhergehenden steuerrechtlichen Folgen und die sich daraus ergebenen Fragen, denen in solchen Zusammenhängen oft große Bedeutung zukommt, ein besonderes Gewicht gelegt werden wird.

---

lath/Richter in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 29; a. A. *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 96 ff.

42 *Spiegelberger*, ErbStB 2005, S. 43 ff. (43, 45).

43 Manager Magazin 12/2010, S. 165 ff. (170).

44 *Doppstadt/v. Hoerner*, Die Stiftung – Sonderheft Mrz. 2010, S. 24 (24).

45 *Feick* in *Scherer* (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 38 Rn. 1.

46 Ohne Anspruch auf Vollständigkeit in jüngerer Zeit bspw. *Naumann zu Grünberg*, ZEV 2012, S. 569 ff.; *Pauli*, ZEV 2012, S. 461 ff.; *Brill*, GWR 2012, S, 364 ff.; *Blumers*, DStR 2012, S. 1 ff.; *Bisle*, DStR 2012, S. 525 ff.; *Zensus/Schmidt*, NJW 2012, S. 1323 ff.; *Reimann*, DNotZ 2012, S. 250 ff.; *Königer*, ZEV 2013, S. 433; *Gierhake*, Rechtliche Fragen der Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen; *Bauer,* Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen; auch in der Branchenzeitschrift Juve erschien in Ausgabe 1/2013, S. 79 - 85 ein Beitrag über die Möglichkeiten des Einsatzes von Stiftungen, die im Trend seien, in der Unternehmens- und Vermögensnachfolge.

47 *Hannes/v. Oertzen*, ZEV 2012, S. 310 (312).

48 *Kalss/Müller* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer* (Hrsg.), Handbuch Erbrecht und Vermögensnachfolge, § 25 Rn. 1.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

A. Gang der Untersuchung und Problemstellung

Stiftungen gemäß §§ 80 ff. BGB in Deutschland sind wie die Stiftungen nach dem PSG in Österreich juristische Personen des Privatrechts. Steuerrecht hingegen ist öffentliches Recht. Allerdings knüpfen Steuergesetze meist an wirtschaftliche Vorgänge oder Zustände an, die wiederum durch die Regelungen des Privatrechts vorgeprägt sind. Dem Zivilrecht entstammen also die Institutionen für den Rechtsverkehr, der für die Beteiligten die wirtschaftlichen Ergebnisse hervorbringt, an welche das Steuerrecht Rechtsfolgen knüpft.[49]

Dieser Reihenfolge entsprechend werden im zweiten Teil der vorliegenden Arbeit, nachdem zu Beginn im ersten Teil auf die geschichtliche und aktuelle Entwicklung des Stiftungswesens in Deutschland und Österreich sowie andere grundlegende Fragen eingegangen wird, die Entstehung, die Teilnahme am Rechtsverkehr und die Beendigung von BGB-Stiftung und Privatstiftung nebeneinander gestellt. Im Zusammenhang dieser Ausführungen über das „Stiftungszivilrecht" werden wegen der hohen Praxisrelevanz auch mögliche Bruchlinien im Pflichtteils-, Anfechtungs- beziehungsweise Insolvenzrecht erörtert.

In der Folge widmet sich der dritte Teil der Besteuerung der Familienstiftung nach deutschem Recht. Als Vergleichsbasis für den länderübergreifenden Einsatz einer Privatstiftung werden im Anschluss daran die Steuerfolgen dargestellt, die eintreten, wenn ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Privatstiftung in Österreich errichtet. Mit Hilfe dieser Gegenüberstellung lässt sich überprüfen, inwieweit sich die Privatstiftung für Steuerinländer als Instrument der Nachfolgegestaltung eignet.[50] Dieser Frage kommt besondere Bedeutung zu, seit in Österreich die Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht[51] nach zwei Entscheidungen des österreichischen Verfassungsgerichtshofes mit dem Ablauf des 31.07.2008 weggefallen ist.[52] Dies nahm die deutsche Bundesregierung angesichts des Entschlusses der österreichischen Regierungskoalition, die vom Gericht gerügten Mängel nicht zu beheben, zum Anlass, das Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich zur Erbschaftsteuer vom 04.10.1954[53] mit diplomatischer Note vom 25.09.2007 zum 01.01.2008 zu kündigen.[54] Weiterhin verdient der Umstand Beachtung, dass eine der deutschen Regelung zur Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) für Familienstiftungen und Familienvereine mit Sitz im Inland entsprechende Vorschrift in Österreich nicht existiert. Zudem ist die deutsche Zurechnungsbesteuerung für ausländische Familienstiftungen gemäß § 15

---

49 *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht[20], § 1 Rn. 17.

50 Zum notwendigen Prüfungsprogramm und den Vergleichsmaßstäben in der Beratungspraxis vgl. *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (378).

51 Aus Gründen der Einheitlichkeit wird, obwohl in Österreich unüblich, von Erbschaft- und Schenkungsteuer statt von Erbschafts- und Schenkungssteuer die Rede sein. Entsprechendes gilt für andere steuerliche Begriffe, die für beide Jurisdiktionen Anwendung finden können.

52 öVfGH v. 07.03.2007 Az. – G 54/06 u. öVfGH v. 15.06.2007 – Az. G 23/07; dazu zusammenfassend *Fraberger*, ZErb 2008, S. 146 ff.

53 BGBl. II 1954, S. 755 ff.

54 *Steiner*, ErbStB 2008, S. 60 (60); die Hintergründe der Kündigung schildert ausführlich *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (335); demnach sei das DBA dem deutschen Fiskus seit langem ein Dorn im Auge gewesen, u. a. weil – entgegen den meisten anderen Abkommen – die Doppelbesteuerung nicht durch die Anrechnungsmethode, sondern die Freistellungsmethode vermieden wurde, was z. T. legal doppelt nichtbesteuertes Nachlassvermögen produzierte.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Abs. 1 AStG durch die Aufnahme des neuen Absatzes 6 im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009[55] weitgehend entschärft worden. All diese Ereignisse haben erhebliche Auswirkungen auf die österreichische Privatstiftung mit in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftungsbeteiligten, so dass die Feststellung von *Piltz* aus dem Jahre 2000, die österreichische Privatstiftung sei in der Nachfolgeplanung für Steuerinländer tabu,[56] überprüft werden muss.

Die Darstellung konzentriert sich auf „private" Familienstiftungen, wie *Spiegelberger*[57] sie nennt. Dies sind solche, die keinen Unternehmensbezug aufweisen. Auf Besonderheiten, die sich im Zusammenhang mit Unternehmensstiftungen ergeben, wird jedoch angesichts der großen praktischen Bedeutung bei gegebenem Anlass eingegangen.

55 BGBl. I 2008, S. 2794 ff.
56 *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (378).
57 *Spiegelberger*, ErbStB 2005, S. 43 (45).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

B. Begriffsbestimmung und Grundlegung

Der umgangssprachliche Begriff „stiften" meint „spenden, gründen, bewirken".[58] Im ursprünglichen althochdeutschen Sinne bedeutet „stiften" veranlassen, gründen oder schaffen. Dabei wird der Begriff im Allgemeinen mit der Förderung wohltätiger Zwecke in Verbindung gebracht, ohne damit etwas über die Rechtsnatur des zu Grunde liegenden Vorgangs zu sagen.[59] Damit wird der Volksmund freilich der juristischen Begrifflichkeit nicht gerecht. Doch auch der spezifischere Begriff „Stiftung" bietet Raum für Ungenauigkeiten, denn hierunter kann sowohl der Stiftungsvorgang, also das Stiftungsrechtsgeschäft, als auch das Ergebnis, die bereits errichtete Stiftung, verstanden werden.[60]

I. Stiftung als Rechtsbegriff

Der juristische Begriff „Stiftung" knüpft an das Resultat des Stiftungsvorgangs, also den Stiftungserfolg, an.[61] Allerdings ergibt sich eine Begriffsbestimmung nicht unmittelbar aus einer gesetzlichen Grundlage, denn weder das BGB noch die Landesstiftungsgesetze enthalten eine Legaldefinition des Begriffs „Stiftung". Der Gesetzgeber setzt den Begriff vielmehr voraus, er hat ihn historisch gewachsen vorgefunden und kodifiziert,[62] wobei die Rechtswissenschaft langwierige Entwicklungsarbeit geleistet hat.[63] Die Stiftung des bürgerlichen Rechts ist ein selbstständiger, nicht auf einem Personenverband beruhender Rechtsträger, welcher in einem Stiftungsgeschäft festgelegte Zwecke mit Hilfe eines zu diesen Zwecken gewidmeten Vermögens dauerhaft verfolgt.[64]

Anhand dieser Definition ist die Abgrenzung zur unselbstständigen Stiftung und zur Körperschaft möglich. Die eigene Rechtspersönlichkeit als juristische Person unterscheidet sie von einer unselbstständigen Stiftung, die aufgrund schuld- oder erbrechtlicher Konstruktionen besteht. Die Körperschaft ist dagegen ebenfalls juristische Person. Allerdings wird sie von dem wandelbaren Willen ihrer Mitglieder getragen und bestimmt, während für die Stiftung der grundsätzlich unabänderliche Wille des Stifters, wie er in der Satzung seinen Niederschlag gefunden hat, maßgeblich ist.[65] Wie Körperschaften ist auch die Stiftung auf einen bestimmten Zweck gerichtet, allerdings tritt an die Stelle des Personenverbands das

---

58 *Dudenredaktion* (Hrsg.), Die deutsche Rechtschreibung, Stichwort „stiften".

59 *Nissel*, Das neue Stiftungsrecht, Rn. 36.

60 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 1 Rn. 6; *Beuthien* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 77 Rn. 13; *Ebersbach,* Handbuch des deutschen Stiftungswesens, S. 15.

61 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 1 Rn. 6; *Beuthien* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 77 Rn. 13.

62 *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 80 Rn. 3.

63 *Ebersbach*, Handbuch des deutschen Stiftungswesens, S. 15.

64 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger,* §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 1 m. w. N.; *Ellenberger* in *Palandt*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 5; *Stumpf* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 13; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 51.

65 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 2.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vermögen der Stiftung, welches rechtlich verselbstständigt ist.[66] Kurz gesprochen darf die Stiftung bürgerlichen Rechts im Sinne des §§ 80 - 88 BGB also als eine einem speziellen Zweck gewidmete, rechtlich verselbstständigte Vermögensmasse mit Rechtspersönlichkeit ohne Mitglieder bezeichnet werden.[67] Diese Eckpfeiler des Stiftungsbegriffes lassen sich seit der Reform des Stiftungsrechts, welche zu einer deutlichen Präzisierung des Stiftungsbegriffes geführt hat, deutlich aus dem Gesetz ableiten. Dies gilt insbesondere für § 81 Abs. 2 BGB, der Regelungen über den Mindestinhalt des Stiftungsgeschäftes trifft.[68] Demnach muss die Satzung, welche gleichsam für die notwendige Organisationsstruktur steht, Regelungen über Zweck und Vermögen enthalten. Somit finden sich die drei Wesensmerkmale der Stiftung, Zweck, Vermögen und Organisationsstruktur, unmittelbar im Gesetzestext wieder.

Eine allgemeingültige positivrechtliche Definition der Stiftung sucht man auch im allgemeinen österreichischen Zivilrecht vergebens.[69] Die Privatstiftung wird vielmehr durch die Auflistung ihrer wesentlichen Merkmale spezialgesetzlich im PSG definiert. Demnach ist die Privatstiftung gemäß § 1 Abs. 1 PSG „ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben“. Österreichische Stiftungen sind also von einem Stifter einem bestimmten Zweck gewidmete eigentümerlose Vermögen mit Rechtspersönlichkeit, die keine Mitglieder und Gesellschafter haben.[70]

Im Kern entspricht der Begriff der Privatstiftung also dem deutschen Begriff einer Stiftung.[71] Sowohl Stiftungen nach dem PSG als auch nach dem BGB zeichnen sich also durch drei wesentliche Elemente aus, die so genannten Wesensmerkmale der Stiftung: Sie verfolgen einen **Zweck** mit einem bestimmten **Vermögen** und weisen eine gewisse **Organisationsstruktur** auf,[72] wobei im Falle der Privatstiftung oft eine weitere Ausdifferenzierung

---

66 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 51.

67 *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 80 Rn. 3.

68 *Schlüter*, Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung, S. 20 f.

69 *Althuber/Kirchmayr/Toifl* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 1231 (1235); *Kalss* in FS Batliner, S. 234 (237); 646 ABGB enthält keine nähere Definition, sondern verweist nur auf „politische Verordnungen“, welche Vorschriften über Stiftungen enthalten sollen, jedoch ist der Stiftungsbegriff des ABGB nicht mit dem des PSG identisch, vgl. *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 2.

70 *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 25; *Althuber/Kirchmayr/Toifel* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 1231 (1235); *Limberg*, Privatstiftung und Erbrecht, S. 4; *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 2 ff.

71 *P. Doralt/Kalss* in *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, S. 419 (426); Unterschiede bestehen hinsichtlich der Dauerhaftigkeit, vgl. *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 2.

72 In Bezug auf BGB-Stiftungen: *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 4 - 14; *Ellenberger* in *Palandt,* BGB, Vorb. § 80 Rn. 5 - 8; *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 80 Rn. 4 - 10; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 51 f.; *Beuthien* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 77 Rn. 16 - 24; *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 1 Rn. 9 - 15; in Bezug auf PSG-Stiftungen: *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg.), Österreichisches Gesellschaftsrecht, Rn. 7/10 - 7/14; *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 2; *Althuber/Kirchmayr/Toifel* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 1231 (1235)*; P. Doralt/Kalss* in *Hopt/Reuter*, Stiftungsrecht in Europa, S. 419 (426).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vorgenommen wird. So wird im Zusammenhang mit Privatstiftungen aufgrund der ausdrücklichen Regelung in § 1 Abs. 1 PSG a. E. oft noch der inländische Sitz ausdrücklich als Wesensmerkmal bezeichnet.[73]

Neben dem rein juristischen Begriff, der in erster Linie an das Vorliegen formaler Voraussetzungen anknüpft, hat sich ein funktionaler, weiterer Stiftungsbegriff herausgebildet, der besonders zum Zwecke der Rechtsvergleichung genutzt wird.[74] Dieser umfasst alle Formen des zweckgebundenen Vermögens mit einer organisatorischen Selbstständigkeit, beschränkt sich also nicht auf die Stiftung in Form einer juristischen Person.[75] Insbesondere ist – auch und gerade mit Fokus auf rein deutsche Sachverhalte – eine solche Erweiterung der Definition notwendig, weil der Begriff der Stiftung, wie er den Regelungen des BGBs zu Grunde liegt, nicht gesetzlich geschützt ist. Er darf mithin auch von Gebilden genutzt werden, welche keine Stiftungen im Sinne der §§ 80 ff. BGB sind, ist also kein Rechtsformzusatz.[76] So sind beispielsweise sehr bedeutende „Stiftungen" tatsächlich nicht als Stiftungen im Rechtssinne, sondern als GmbH gegründet.[77] Die Stiftung nach dem BGB und die sehr ähnliche Stiftung nach dem PSG erfüllen allerdings die Anforderungen des engen, formaljuristischen Stiftungsbegriffs. Wenn also künftig von Stiftungen die Rede ist, werden damit stets solche gemeint sein, die die formalen Anforderungen des BGB beziehungsweise des PSG erfüllen.

II. Familienstiftung

Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist die Familienstiftung, welche – wie gezeigt – eine häufige Ausprägung der privatnützigen Stiftung ist. Es handelt sich also nicht um eine eigenständige Rechtsfigur im Sinne eines Rechtsinstituts, sondern um eine spezielle Anwendungsform,[78] die allerdings unter den privatnützigen Stiftungen besonders verbreitet ist.[79] Zum Teil knüpfen sich besondere Rechtsfolgen an den Begriff Familienstiftung oder entsprechende Umschreibungen, so dass insoweit eine genaue Begriffsbestimmung zu erfolgen hat.

1. Deutschland

„Schlagwortartig"[80] kann unter einer Familienstiftung eine Stiftung verstanden werden, die im besonderen Maße dem Interesse einer oder mehrerer Familien dient.[81] Die Bezeichnung

---

73 So bspw. *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 2.
74 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 3.
75 *Schlüter,* Stiftungsrecht zwischen Gemeinwohlbindung und Privatautonomie, S. 21 f.
76 *Schlüter*, Stiftungsrecht zwischen Gemeinwohlbindung und Privatautonomie, S. 21 f.
77 Beispielhaft sei nur auf die Dietmar-Hopp Stiftung gGmbH und die Robert Bosch Stiftung GmbH verwiesen.
78 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 5; *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrecht Bd. 5, § 80 Rn. 1.
79 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 179; *Ellenberger* in *Palandt*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 6.
80 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 2.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Familienstiftung leitet sich demnach nicht von dem oder den Stiftern ab, sondern gibt Aufschluss über den Kreis der Destinatäre. Sie wird also nicht zwingend *von* einer Familie gegründet, wenngleich dies der Regelfall sein dürfte, sondern ist eine Stiftung *für* eine Familie.[82] Eine solche Fokussierung wird durch eine entsprechende Gestaltung des Stiftungszwecks erreicht.[83] Eine einheitliche Definition des Begriffs „Familienstiftung" existiert im deutschen Recht jedoch nicht. Daher ist eine Begriffsbestimmung immer im Zusammenhang mit der konkret anzuwendenden Norm vorzunehmen, eine Verallgemeinerung verbietet sich.[84]

a. Zivilrecht und Landesstiftungsrecht

Das BGB trifft keine gesonderten Regelungen über Familienstiftungen, der Begriff ist dem BGB fremd.[85] Familienstiftungen unterliegen also insoweit den allgemeinen Bestimmungen, entstehen also beispielsweise durch Stiftungsgeschäft und Anerkennung. Weil keine besonderen Regelungen bestehen, ist auch eine exakte Definition in diesem Bereich überflüssig, sie würde eher den Blick darauf verstellen, dass die Familienstiftung kein eigenständiges Rechtsinstitut ist, wie dies noch im Geltungsbereich des Allgemeinen Preußischen Landrechts der Fall war,[86] sondern lediglich eine besondere Anwendungsform der Stiftung bürgerlichen Rechts.

Allerdings ist das Stiftungsrecht in Deutschland nicht abschließend im BGB geregelt, sondern es bestehen landesrechtliche Sonder-vorschriften. Zur Entstehungszeit des BGBs ging man davon aus, dass wegen der großen Nähe des Stiftungsrechts zum Öffentlichen Recht die Bestimmung der näheren Voraussetzungen, unter welchen eine Stiftung zu genehmigen wäre, den Landesgesetzgebern überlassen bleiben müsste, denen damals für diesen Bereich die alleinige Gesetzgebungskompetenz zugewiesen war.[87] So werden die Regelungen des BGBs auch heute noch durch Landesstiftungsgesetze ergänzt. Die Voraussetzungen, unter denen eine Stiftung anzuerkennen ist, sind jedoch seit der Reform der §§ 80 ff. BGB abschließend bundeseinheitlich geregelt.[88] Landesstiftungsrecht ist demgegenüber heute im Wesentlichen Stiftungsaufsichtsrecht. Familienstiftungen werden dabei zum Teil, wenn

---

81 Vgl. statt vieler *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 179; *Sorg*, Die Familienstiftung, S. 28; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 2; *Schiffer/Noel* in *Schiffer* (Hrsg.), Die Stiftung in der Beraterpraxis, S. 22 f.

82 *Sorg*, Die Familienstiftung, S. 28; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 2.

83 Vgl. bereits *Perl* in FS Wilke, S. 225 (228).

84 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 4.

85 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 178.

86 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 1; vgl. auch *Neuhoff* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 61 (62).

87 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 15; *Rawert* in *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 3.1; vgl. bereits *Perl* in FS Wilke, S. 225 (225).

88 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 16; *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 67; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 43.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

auch eine Abgrenzung zu sonstigen privatnützigen Stiftungen mitunter nicht stattfindet, nur begrenzt der Aufsicht unterworfen oder gänzlich aus ihr entlassen.[89] So sehen die Stiftungsgesetze der Länder Berlin, Brandenburg, Bremen, Hamburg, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland und Schleswig-Holstein nur eine eingeschränkte Aufsicht vor.[90] In Bayern wird ganz auf eine Aufsicht verzichtet[91] und in Baden-Württemberg kann die Aufsicht ruhen, „wenn und solange eine ordnungsgemäße Überwachung der Verwaltung durch ein in der Stiftungssatzung vorgesehenes unabhängiges Kontrollorgan gewährleistet scheint“,[92] wobei es sich nicht um eine familienstiftungsspezifische Sonderregelung handelt. Familienstiftungen werden hier allerdings gemäß § 13 Abs. 3 StiftG Baden-Württemberg von speziellen Anzeigepflichten befreit. In Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen bestehen keine Sondervorschriften für Familienstiftungen.[93]

Aufgrund dieser Sonderregeln ist eine für den Geltungsbereich der jeweiligen Landesstiftungsgesetze justiziable Definition des Rechtsbegriffs Familienstiftung notwendig. Art. 1 § 1 PrAGBGB definierte die Familienstiftung als eine solche, „die nach der Stiftungsurkunde ausschließlich dem Interesse der Mitglieder einer bestimmten Familie oder mehrerer bestimmter Familien dient (Familienstiftung)“.[94] Die Begriffsbestimmung war auch seinerzeit von großer Bedeutung, weil bei Annahme einer Familienstiftung die Anwendbarkeit zahlreicher Sonderregeln begründet wurde, beispielsweise ein von anderen Stiftungen unterschiedliches Genehmigungsverfahren und unterschiedliche Genehmigungsvoraussetzungen (Art. 1, 2 PrAGBGB).[95] Daran anknüpfend machen viele Landesstiftungsgesetze zum Maßstab, ob die Stiftung einer oder mehreren Familien dient,[96] ohne allerdings den Begriff „Familienstiftung“ immer explizit zu verwenden.[97] Als Familie bezeichnet man alle durch Ehe und Verwandtschaft im Sinne des BGB verbundenen Personen.[98] Hinsichtlich der erforderlichen Intensität des Familienbezuges, die zur Qualifizierung als Familienstiftung gegeben sein muss, bestehen allerdings zwischen den verschiedenen Landesstiftungsgesetzen Unterschiede. In Berlin, Brandenburg, Bremen, Hamburg, Hessen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland und Schleswig-Holstein wird eine Stiftung als Fami-

89 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 16; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 28.

90 § 10 Abs. 2 StiftG Berlin, § 4 Abs. 3 Satz 2 StiftG Brandenburg, § 17 StiftG Bremen, § 5 Abs. 1 Satz 2 StiftG Hamburg, § 21 Abs. 2 StiftG Hessen, § 10 Abs. 2 StiftG Niedersachsen, § 6 Abs. 3 StiftG Nordrhein-Westfalen, § 9 Abs. 1 Satz 3 StiftG Rheinland-Pfalz, § 10 StiftG Saarland, § 19 Satz 2 StiftG Schleswig-Holstein.

91 Art. 10 Abs. 1 Satz 1 StiftG Bayern.

92 § 8 Abs. 2 Satz 2 StiftG Baden-Württemberg.

93 Vgl. zu den Rechtsfolgen für privatnützige Stiftungen insgesamt *Richter/Gollan* in *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 30.30 ff.

94 *Perl* in FS Wilke, S. 225 (228); die Vorschriften sind bspw. abgedruckt bei *Seelmann/Klässel*, Das Recht der Familienfideikommisse und anderen Familiengütern, S. 289 ff.

95 Vgl. dazu auch *Perl* in FS Wilke, S. 225 (228); *Seelmann/Klässel*, Das Recht der Familienfideikommisse und anderen Familiengütern, S. 110 ff.

96 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 16; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 33.

97 So in Bayern, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen.

98 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 179; *Ebersbach*, Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, S. 30; *Sorg*, Die Familienstiftung, S. 50 f.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lienstiftung qualifiziert, die überwiegend dem Wohl einer Familie dient.[99] In Baden-Württemberg, Bayern und Niedersachsen hingegen ist eine Stiftung nur eine Familienstiftung, wenn sie „ausschließlich" privaten Zwecken dient.[100] Wenn auch die Begriffe zum Teil gleich oder ähnlich sein mögen, wird der Begriff „überwiegend" in der stiftungsbehördlichen Praxis nicht einheitlich verwendet. Die Auslegungen divergieren zwischen fünfzig- und hundertprozentigem Familienbezug.[101] Jedenfalls muss die Familienbegünstigung klar der Hauptzweck der Stiftung sein, um von einer Familienstiftung ausgehen zu können.[102]

b. Steuerrecht

Auch im Steuerrecht fehlt eine jedenfalls für dieses Rechtsgebiet gültige Definition, allerdings knüpfen sich an den Begriff mitunter einschneidende Rechtsfolgen. Besondere Bedeutung hat der Begriff im Rahmen des ErbStG und des AStG, wobei ihn nur letzteres ausdrücklich verwendet.

So unterwirft § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG eine Familienstiftung im Abstand von 30 Jahren einer Ersatzerbschaftsteuer. Die Errichtung einer Stiftung ist als Erwerb von Todes wegen von § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG und als Schenkung unter Lebenden von § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG erfasst, wobei Familienstiftungen gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG ein Steuerklassenprivileg gewährt wird. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG definiert eine Familienstiftung, freilich ohne Nennung des Begriffs, als eine solche, die „wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet" ist. Eine Quantifizierung des erforderlichen Familienbezugs fehlt, was für große Rechtsunsicherheit sorgt und unter Rechtsstaatsgesichtspunkten bedenklich ist.[103]

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG werden Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs des AStG hat, dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet.[104] Diese Zurechnung bewirkt, dass das Einkommen und Vermögen der ausländischen Familienstiftung wie Einkommen und Vermögen des jeweiligen Steuersubjekts zu behandelt sind und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich eine Ausschüttung stattgefunden hat oder nicht.[105] § 15 Abs. 2 AStG enthält eine Legaldefinition: „Familienstiftungen sind Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind."

---

99 § 10 Abs. 1 Satz 1 StiftG Berlin, § 2 Abs. 2 StiftG Brandenburg, § 17 Satz 1 StiftG Bremen, § 2 Abs. 1 StiftG Hamburg, § 21 Abs. 1 StiftG Hessen, § 6 Abs. 2 StiftG NRW, § 3 Abs. 2 StiftG Rheinland-Pfalz, § 10 Abs. 3 Satz 1 StiftG Saarland, § 19 Satz 1 StiftG Schleswig-Holstein.

100 § 13 Abs. 2 StiftG Baden-Württemberg, Art. 10 Abs. 1 Satz 1 StiftG Bayern, § 10 Abs. 2 StiftG Niedersachsen.

101 *Härtel,* Ist das Stiftungsrecht reformbedürftig?, S. 153.

102 *Richter/Gollan* in *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 30.21 ff.

103 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 48, 53; ausführlich dazu unten S. 158 ff.

104 Ausnahmen sind in § 15 Abs. 6 AStG geregelt, siehe dazu unten S. 194 ff.

105 *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 793.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

c. Zusammenfassung

Wie gezeigt, fehlt im Bereich des deutschen Rechts eine Definition des Rechtsbegriffs Familienstiftung. Eine genaue Differenzierung ist jedoch nur insoweit notwendig, als dass besondere Rechtsfolgen an das Vorliegen einer Familienstiftung geknüpft sind, was besonders im Steuerrecht der Fall ist. Kleinster gemeinsamer Nenner aller Definitionen ist, dass eine Familienstiftung im Unterschied zu anderen Stiftungen im besonderen Maße einer Familie dient, was als unscharfer Arbeitsbegriff hinreichend sein mag.

2. Österreich

Während in Deutschland, besonders vor der Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts, über die Zulässigkeit von Familienstiftungen gestritten, sie aber weitgehend befürwortet wurde,[106] war die Gründung privatnütziger Familienstiftungen in Österreich nur in sehr engen Grenzen möglich. Bis 1993, vor dem Inkrafttreten des PSG, stellte die Rechtsordnung nur Stiftungen, welche nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondgesetz (BStFG)[107] oder den entsprechenden Landesgesetzen zu gründen waren, zur Verfügung. Nach § 1 Abs. 1 BStFG findet das Gesetz jedoch nur auf Stiftungen Anwendung, deren Vermögen durch privatrechtlichen Widmungsakt zur Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Aufgaben bestimmt ist. Gemeinnützig ist ein Zweck in diesem Sinne gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 BStFG, wenn die Allgemeinheit gefördert wird. Mildtätig sind gemäß § 2 Abs. 3 BStFG solche Zwecke, die auf die Unterstützung hilfsbedürftiger Personen gerichtet sind. Die Verfolgung privatnütziger Zwecke ist mit diesen Stiftungen also in den meisten Fällen nicht möglich. Allerdings ist eine Familienstiftung nach dem BStFG nicht gänzlich ausgeschlossen, sofern es sich um eine „ideelle" Familienstiftung handelt; bei diesen ist die Unterstützung der Familienangehörigen von gewissen Voraussetzungen wie dem Vorliegen einer Notsituation oder der Absolvierung einer Ausbildung abhängig.[108] § 2 BStFG lässt nämlich prinzipiell die Einschränkung der Förderung auf einen bestimmten Kreis von Begünstigten zu.[109] Eine Familienunterhaltsstiftung, welche voraussetzungslos Mittel an die Begünstigten ausschüttet (Familienversorgungsstiftung), ist hingegen nach den Regelungen des BStFG nicht zulässig; dies sogar dann nicht, wenn diese Stiftung überwiegend die Allgemeinheit fördert und die Familienversorgung gegenüber nur ein untergeordneter Nebenzweck wäre.[110] Erst mit Inkrafttreten des PSG wurde die Gründung von Familienstiftungen im obigen Sinne möglich.

Die österreichische Rechtsordnung enthält keine Bestimmung des Begriffs „Familienstiftung."[111] Wie im deutschen Zivilrecht fehlt im PSG eine Legaldefinition der Familienstiftung.[112] Auch hier handelt es sich nicht um eine spezielle Form der Stiftung, sondern nur

---

106 Siehe unten S. 56 ff.
107 öBGBl. 1975/11.
108 *Hauser/Schwar,* öNZ 2001, S. 217 (221).
109 *Hauser/Schwar,* öNZ 2001, S. 217 (222).
110 *Böhler*, Die Stiftung in Österreich, S. 114; *Hauser/Schwar,* öNZ 2001, S. 217 (221).
111 *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/48.
112 Dies ist bspw. in Liechtenstein, wo die Familienstiftung besondere Privilegien genießt, anders, vgl. dazu *Jakob*, Die liechtensteinische Stiftung, S. 49 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

um einen besonderen Anwendungsfall.[113] Rechtsprechung oder Äußerungen der Finanzverwaltung, welche zur Eingrenzung beitragen könnten, sind – soweit ersichtlich – nicht vorhanden.[114] Die Begriffsbestimmungen der PSG-Familienstiftung, welche in der Literatur vorgeschlagen werden, unterscheiden sich nicht wesentlich von den gängigen allgemeingültigen Definitionen, welche sich für Familienstiftungen nach deutschem Recht herauskristallisiert haben. Dies verwundert angesichts des Umstands, dass beide Rechtsinstitute in ähnlichen oder gleichen Konstellationen zur Anwendung kommen sollen, nicht: Danach ist eine Familienstiftung eine Stiftung mit familiärem Bezug, die auf die Förderung, Unterstützung oder Versorgung von Familienangehörigen des Stifters gerichtet beziehungsweise deren Begünstigtenkreis auf solche Angehörige beschränkt ist.[115] Nicht selten wird im Zusammenhang mit Stiftungen, welche der Versorgung von Destinatären dienen, was in der Regel bei Familienstiftungen der Fall ist, auch von Versorgungsstiftungen gesprochen.[116] Im Unterschied zum BGB findet sich jedoch ein kleiner gesetzlicher Anknüpfungspunkt im PSG selbst: § 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG legt fest, dass eine nicht gemeinnützige Stiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, wenn sie 100 Jahre gedauert hat, aufzulösen ist, wenn nicht alle Letztbegünstigten einstimmig beschließen, die Privatstiftung für einen weiteren Zeitraum, längstens jedoch 100 Jahre, fortzusetzen.[117] Das Gesetz nimmt zwar nicht ausdrücklich auf die sogenannte Familienstiftung Bezug. Allerdings soll mit dieser Regelung dem Gedanken Rechnung getragen werden, dass „die Beziehung des Stifters zu zeitlich weit entfernten Nachkommen der dem Stifter nahestehenden Personen, die das Motiv für die Stiftung war, nicht mehr vorhanden sein wird."[118] Die Stiftungen zur Versorgung von Personen, die dem Stifter nahestehen, was typischerweise Familienmitglieder sein dürften, werden also zeitlich limitiert. Dadurch beugt man einer dem Fideikommiss ähnlichen „unerwünschte[n]"[119] Versteinerung von Vermögen vor.[120]

Eine Aufsicht für Privatstiftungen, wie dies bei Stiftungen, welche nach dem österreichischen BStFG und den entsprechenden landesrechtlichen Regelungen vorgesehen ist und wie sie nach den deutschen Landesstiftungsgesetzen besteht, sieht die österreichische Rechtsordnung nicht vor.[121] Entsprechend sind auch öffentlich-rechtliche Regelungen, welche in Deutschland zum Teil ein Freiwerden der Familienstiftung von der staatlichen Aufsicht bewirken,[122] nicht vorhanden. Es gibt in diesem Bereich keine Sonderregelungen für Fami-

---

113 *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Rn. 1/13.

114 *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/54.

115 *Torggler* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2008, S. 91 (91); *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht, Rn. 7/16; *Arnold*, PSG, Einl. Rn. 10; *Bruckner/Fries/Fries,* Die Familienstiftung, S. 19; *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Rn. 1/16; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 28.

116 *Arnold*, PSG, Einl. Rn. 10.

117 Siehe dazu unten S. 66 ff.

118 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 8.

119 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 3.

120 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 8.

121 *P. Doralt/Kalss* in *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, S. 419 (427); *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Rn. 1/3.

122 Vgl. *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 89.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lienstiftungen, so dass die Notwendigkeit einer Definition – im Unterschied zur deutschen Rechtsordnung – nicht besteht.

§ 7 Abs. 2 Satz 2 öErbStG bestimmte, dass auf Antrag abweichend von § 8 Abs. 3 Buchst. b) öErbStG bei Stiftungsgeschäften unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 7 öErbStG) und bei der Errichtung einer Stiftung von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 öErbStG) für die Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Geschenkgeber zu Grunde zu legen sei, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien gemacht ist. Gemäß § 8 Abs. 3 Buchst. b) öErbStG betrug die Erbschaftsteuer für Zuwendungen an eigennützige Privatstiftungen durch den Stifter selbst 5 Prozent.[123] Aufgrund dieses sehr niedrigen fixen Steuersatzes war die Ausübung dieses Wahlrechts nur in den seltensten Fällen für den Steuerpflichtigen günstig,[124] so dass auch insoweit kein Bedürfnis an einer detaillierten Bestimmung des Merkmals „wesentliches Familieninteresse“ bestand. Nachdem ab dem 01.08.2007 die Haupttatbestände des öErbStG außer Kraft getreten sind und mit dem Schenkungsmeldegesetz[125] (SchenkMG) das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) in Kraft getreten ist, ersetzt dieses insofern die Regelungen des öErbStG in diesem Bereich, als dass es nun Regelungen zur Eingangsbesteuerung von Stiftungen trifft.[126] Eine Wahlmöglichkeit beim Vorliegen einer Familienstiftung wie die Vorgängerregelung enthält das StiftEG allerdings nicht, so dass auch insoweit in Österreich die Notwendigkeit einer genauen Bestimmung der Begrifflichkeit „Familienstiftung“ nicht besteht.

Damit wird also, wenn in Bezug auf eine Stiftung, die nach dem PSG errichtet wurde, von einer Familienstiftung die Rede ist, im Folgenden ebenfalls eine solche gemeint sein, die wesentlich den Interessen oder dem Wohl einer oder mehrere Familien dient, ohne aber Anspruch auf eine trennscharfe Definition zu erheben. Es besteht im Bereich der österreichischen Rechtsordnung derzeit kein Bedürfnis an einer näheren Konkretisierung.

III. Die Familienstiftung in der Nachfolgegestaltung

Unter Nachfolgegestaltung ist ein Maßnahmenbündel zu verstehen, mit welchem das Vermögen einer oder mehrerer bestimmter Personen auf die nächste oder weitere Generationen übergeleitet wird, wobei den Vorstellungen des oder der Übertragenden unter familiären, wirtschaftlichen, steuerlichen und gegebenenfalls auch unternehmerischen Gesichtspunkten bestmöglich zur Geltung verholfen wird.[127] Wenn keine besonderen Vorkehrungen durch die Person, welche Vermögen überträgt, getroffen werden, kommt die gesetzliche Erbfolge der §§ 1922 ff. BGB zur Anwendung. Abhängig von der Steuerklasse und dem Wert des

123 Bis in das Jahr 31.12.2000 betrug der Steuersatz lediglich 2,5 %.
124 *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/48.
125 öBGBl. 2008/85.
126 *Mayr*, RdW 2008, S. 487 (487); *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/128a.
127 *Steiner* in *Groll* (Hrsg.), Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, Teil A Rn. 9; *Scherer* in *Scherer* (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 1 Rn. 5.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Erwerbs ordnet § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die Besteuerung an. Werden diese gesetzlichen Regelungen den Wünschen und Bedürfnissen der übertragenden Person nicht gerecht, bedarf es einer abweichenden Gestaltung, die auch als Nachfolgegestaltung, Nachlassplanung oder estate planing bezeichnet wird.[128] Ob Stiftungen hierzu geeignet sind, hängt von den oft sehr individuellen Motiven des Stifters ab.[129]

Wenn Familienstiftungen im Bereich der Nachfolgegestaltung zum Einsatz kommen, liegt dem meist folgendes Konzept zu Grunde: Statt im Wege des Erbgangs oder der vorweggenommenen Erbfolge das zu vererbende Vermögen auf die Erben als natürliche Personen übergehen zu lassen, wird es auf eine Stiftung übertragen. Dies kann wahlweise zu Lebzeiten des Stifters oder auch von Todes wegen erfolgen. Die Stiftung wird Eigentümerin des Vermögens, auf welches die Familie beziehungsweise der Kreis der Berechtigten je nach Gestaltung keinen oder nur beschränkten Einfluss ausüben kann. Gesellschaftsrechtliche Stimm-, Kontroll- oder Informationsrechte bestehen ohne gesonderte Anweisung durch die Satzung jedenfalls ebenso wenig wie eine Leitungsfunktion. Diese ist stattdessen eigenverantwortlichen Stiftungsorganen übertragen.[130] Mit dem übertragenen Vermögen, welches ohne spezielle Anordnung wegen des Grundsatzes der Vermögenserhaltung ungeschmälert erhalten bleiben muss, verfolgt die Stiftung ihren Zweck. Dieser liegt darin, den Interessen der Familie zu dienen, beispielsweise den Destinatären aus den Erträgen des Vermögens jährlich einen gewissen Geldbetrag zur Verfügung zu stellen. Ausschüttungen können, müssen aber nicht, an bestimmte Bedingungen geknüpft werden. Auf diese Weise wird erreicht, dass die Berechtigten zwar vom Vermögen, welches Gegenstand der Gestaltung ist, profitieren, ohne aber Eigentümer zu werden. Wenn Stiftungsmodelle zur Anwendung kommen, wird zwar das Vermögen nicht direkt auf die nächste, oder kommende Generationen übergeleitet. Die Stiftung wird stattdessen Eigentümerin, allerdings ist doch in der Regel beabsichtigt, die Nachkommen in den Genuss der Früchte des Vermögens kommen zu lassen, so dass auch Stiftungsmodelle zur Nachfolgegestaltung im obigen Sinne zu zählen sind.

Mit dieser Gestaltung werden von dem Stifter verschiedene Motive verfolgt, die vom Stiftungszweck getrennt werden müssen, obwohl sie Überschneidungen aufweisen können, denn das Stiftungsrecht ist auf den Zweck der Stiftung zentriert. Hinter dem Zweck liegende Motive und Beweggründe entfalten dagegen keine direkten rechtlichen Wirkungen, soweit sie nicht in Stiftungsgeschäft und Satzung Ausdruck finden.[131] Ihnen muss stets durch ent-

---

128 Der englische Begriff des „Estate Planning“ wird in Black’s Law Dictionary als „die Anwendung des Familien-, Erb-, Sachen-, Obligationen-, Versicherungs- und Steuerrecht zur Ordnung der persönlichen Angelegenheiten einer vermögenden Privatperson oder einer Familie in einem nationalen wie internationalen Kontext unter Berücksichtigung der Möglichkeit des Ruhestandes und der Gewissheit des Todes“ definiert (zitiert nach *Haeusler* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 229 (247)); *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 38.

129 *Kalss/Müller* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer* (Hrsg.), Handbuch Erbrecht und Vermögensnachfolge, § 25 Rn. 1.

130 *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 10.

131 *Werner* in *Erman*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 8; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger,* §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 6; *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 79 Rn. 104; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 7 Rn. 3; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 18.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sprechende Satzungsgestaltung zur Geltung verholfen werden. Selten ist eine einzige Überlegung maßgeblich, vielmehr liegt den meisten Stiftungsgründungen ein ganzes Bündel an Überlegungen zu Grunde.[132] In Bezug auf Familienstiftungen haben sich allerdings einige Beweggründe als typisch herauskristallisiert:

1. Versorgung der Familie

Der maßgebliche Antrieb zur Gründung einer Familienstiftung ist – daran lehnt sich auch die Bezeichnung dieser speziellen Einsatzform der Stiftung an – die langfristige wirtschaftliche Absicherung der Familie des Stifters. Es handelt sich um eine Stiftung, die für eine Familie ins Leben gerufen wurde.[133] Durch die Ausschüttung der Erträge, welche die Stiftung unter Einsatz ihres Vermögens erzielt, sucht der Stifter die Vermögensbedürfnisse der Destinatäre zu befriedigen. Die Ausschüttungen an die Destinatäre können an bestimmte Bedingungen oder Voraussetzungen, wie beispielsweise die Absolvierung eines akademischen Studiums, geknüpft werden oder voraussetzungslos erfolgen. Derartigen Stiftungen liegen familienfürsorgliche Motive zu Grunde, mitunter werden sie auch als Versorgungsstiftungen bezeichnet.[134]

2. Vermeidung von Vermögenszersplitterung

Eng mit der Absicht des Stifters, seine Familie zu versorgen, ist das Bestreben verwoben, ein Zersplittern des Vermögens zu verhindern, es also insgesamt zu erhalten und der Familie damit dauerhaft zur Verfügung zu stellen.[135] Im Gegensatz zum Erbrecht zielt eine Stiftung nicht darauf ab, das vorhandene Vermögen auf die Nachkommen oder Ehepartner der übertragenden Person zu verteilen. Vielmehr liegt ihr der Gedanke zu Grunde, dass Vermögen „zusammenzuhalten".[136] Als Gefahr für das Vermögen wird nämlich nicht selten die Familie selbst gesehen. Ziel einer Stiftungsgründung ist daher mitunter, die potentiellen Erben von der Kontrolle über das Vermögen auszuschließen, sie aber dennoch in den Genuss der Früchte kommen zu lassen.[137] Auch einer Zersplitterung im Erbgang sucht man mit Gründung einer Stiftung vorzubeugen.[138] Das Vermögen befindet sich dann im Eigentum der Stiftung, nicht in dem der potentiellen Erben, die nur Nutznießer sind. Letztlich kann

---

132 *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 79 Rn. 105.

133 *Kalss/Müller* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer* (Hrsg.), Handbuch Erbrecht und Vermögensnachfolge, § 25 Rn. 1.

134 *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 79 Rn. 104; *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Rn. 1/8.

135 *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 9.

136 *Kalss/Müller* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer* (Hrsg.), Handbuch Erbrecht und Vermögensnachfolge, § 25 Rn. 1.

137 *Kalss/Müller* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer* (Hrsg.), Handbuch Erbrecht und Vermögensnachfolge, § 25 Rn. 1; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 12 Rn. 12; *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Rn. 1/8.

138 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 12 Rn. 15; *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Rn. 1/8.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mitunter auch beabsichtigt werden, die Erträge des Vermögens der Familien zur Verfügung zu stellen, die Vermögensbasis aber dem Zugriff von Gläubigern zu entziehen.[139]

3. Steuerliche Motive

Steuerliche Überlegungen sind stets Teil der Nachfolgeberatung,[140] das gilt auch – oder erst recht – für die Gründung einer Stiftung.[141] Doch obwohl sich in Deutschland hartnäckig die Mär hält, durch Stiftungen ließen sich erhebliche, als ungerechtfertigt empfundene Steuervorteile generieren, entspricht dies nicht der Realität.[142] Die Familienstiftung ist in Deutschland gegenüber anderen Gestaltungsvariationen nicht grundlegend bevorteilt. Dies gilt jedenfalls, seitdem 1974 die Erbersatzsteuer eingeführt wurde.[143] Vielmehr ist stets eine Einzelfallprüfung notwendig, um festzustellen, ob die Gründung einer Familienstiftung steuerlich vorteilhaft ist,[144] oder ob sie sich als steuerlich ungünstig darstellt. Allein steuerlicher Überlegungen wegen werden jedoch Familienstiftungen im Regelfall nicht gegründet.[145]

In Österreich hingegen wurden Stiftungen anfangs erhebliche steuerliche Privilegien eingeräumt, auch um der neuen Rechtsform zusätzliche Attraktivität zu verleihen,[146] so dass sie nicht selten als „ertragsschöpfender ‚Geldbunker'"[147] genutzt wurden. Eines der Hauptmotive zur Gründung war also die Absicht, die erheblichen Steuervorteile in Anspruch nehmen zu wollen.[148] Allerdings war auch in Österreich das Steuerrecht starken Änderungen unterworfen, so dass rein steuerlich motivierte Stiftungen zurückgegangen sind,[149] obwohl es auch weiterhin derartig veranlasste Gründungen gibt.[150] Jedenfalls zeigt diese Entwicklung aber, dass eine langfristige steuerliche Planung angesichts vieler Gesetzesänderungen nur schwer möglich ist.

---

139 *v. Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, 168 (168 ff.); *Feick/Thon*, ZEV 2011, S. 404 (404 f.).
140 *Scherer* in *Scherer* (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 1 Rn. 5.
141 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 20.
142 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 8 f.
143 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 20.
144 *Feick* in *Scherer* (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 39 Rn. 20; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 22.
145 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 21.
146 *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/59; *Gassner* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 211 (211 ff.); *W. Doralt* in FS P. Doralt, S. 137 (137 ff.).
147 *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/58.
148 *Briem/Lechner* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 61 (62); *Wildmoser* in *Schiffer* (Hrsg.), Die Stiftung in der Beraterpraxis, S. 458 f.
149 *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Rn. 1/8; *Eiselsberg/Haslwanter/Moritz*, S&S RR 5/2012, S. 3.
150 *Ludwig* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer* (Hrsg.), Handbuch Erbrecht und Vermögensnachfolge, § 45 Rn. 1.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

4. Unternehmerische Motive

Wenn zu dem zu übertragenden Vermögen ein oder mehrere Unternehmen beziehungsweise größere Beteiligungen gehören, werden auch unternehmerische Erwägungen im Zuge einer Stiftungserrichtung eine Rolle spielen. Dies gilt umso mehr, wenn das Unternehmen als Renditebringer des Vermögens fungiert und diese Rendite den künftigen Destinatären zur Verfügung stehen soll. Daher lässt die Bezeichnung „Unternehmensstiftung" nicht zwingend den Schluss zu, dass Zweck der Stiftung ist, ein Unternehmen zu betreiben, soweit dies nicht ohnehin mit dem Verbot der Selbstzweckstiftung kollidiert.[151] Er kann und wird, jedenfalls wenn eine Familienstiftung im obigen Sinne vorliegt, vielmehr darin liegen, den (finanziellen) Interessen einer oder mehrerer Familien zu dienen und sich dazu eines Unternehmens zu bedienen. Das Unternehmen dient also als Dotationsquelle, es ist Mittel zum Zweck.[152] Eher deutet die Bezeichnung „Unternehmensstiftung" also darauf hin, dass ein Unternehmen zu dem Vermögen einer Stiftung gehört.[153] Dennoch ist eine klare Kategorisierung angesichts der Vielschichtigkeit der möglichen Motive, die einen Stifter veranlassen, ein Unternehmen in die Stiftung einzubringen, nicht immer möglich (und nötig).[154] Abgesehen von der für Familienstiftungen charakteristischen Familienbegünstigung haben sich dennoch einige Motive als nahezu klassisch im Zusammenhang mit der Errichtung von Unternehmensstiftungen erwiesen. So beabsichtigen Stifter oft den Erhalt eines Unternehmens. Die Überlegungen, welche im Zusammenhang mit dem Motiv der Vermeidung von Vermögenszersplitterungen angestellt wurden, lassen sich darauf übertragen.[155] Ein weiteres bedeutendes Motiv für die Errichtung von Unternehmensstiftungen ist – besonders in mittelständischen Unternehmen – das Fehlen von geeigneten (oder willigen) Unternehmernachfolgern. Der Mangel kann durch die Errichtung einer Unternehmensstiftung substituiert werden.[156]

5. Sonstige Motive

Neben den erwähnten Motiven spielen auch oft gemeinnützige Absichten, die in der deutschen Stiftungswirklichkeit wohl den Regelfall darstellen, was der große Anteil an gemeinnützigen Stiftungen zeigt, eine Rolle.[157] Diese Arbeit behandelt jedoch privatnützige Stiftungen, so dass darauf nicht weiter eingegangen wird. Ebenfalls wird auf rein persönliche Motive, wie beispielsweise die Absicht des Stifters, seinen Ahnen in Erinnerung zu bleiben, wegen der fehlenden materiellen Dimension nicht eingegangen.

---

151 Vgl. dazu *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 139, 150 ff.

152 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 138; *Berndt* in *Berndt/Götz,* Stiftung und Unternehmen, Rn. 1641, 1643.

153 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 12 Rn. 1.

154 *Berndt* in *Berndt/Götz,* Stiftung und Unternehmen, Rn. 1611.

155 Siehe oben S. 18 und *Berndt* in *Berndt/Götz,* Stiftung und Unternehmen, Rn. 1621 ff.

156 *Berndt* in *Berndt/Götz,* Stiftung und Unternehmen, Rn. 1625 ff.

157 Siehe dazu *Timmer* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 1 (1 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

6. Resümee

Mit Familienstiftungen werden also im Wesentlichen drei Ziele verfolgt, welche gemeinsam und in unterschiedlich starker Ausprägung auftreten können, aber nicht müssen: Der Stifter möchte seine Familie wirtschaftlich absichern (1.) und sein Vermögen, beispielsweise ein Unternehmen, vor einer Zersplitterung, gleich aus welchem Grunde, bewahren (2.). Zum Teil hofft man durch die Anwendung von Stiftungsmodellen im Vergleich zu herkömmlichen Gestaltungen die Steuerlast zu senken (3.), wobei dieser Aspekt besonders in Bezug auf österreichische Stiftungen bedeutsam ist.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

C. Entwicklung der Stiftungen und des Stiftungsrechts

Obwohl der Begriff „Stiftung" beziehungsweise „Stift" erst im Laufe des Hochmittelalters,[158] also zwischen dem 11. und 13. Jahrhundert, aufkam, reicht die Tradition des Stiftungswesens bis in die vorchristliche Antike zurück.[159] Stiftungen, jedenfalls im oben beschriebenen funktionalen Sinne, sind kein Phänomen bestimmter Epochen, sondern eines der Universalgeschichte, wenn auch – selbstredend – in stark unterschiedlicher Ausprägung.[160] Ob es eine einzige historische Wurzel gibt, auf welche sich Stiftungen zurückführen lassen, ist bis heute nicht geklärt.[161] Sicher ist indes, dass die Motivation, aufgrund derer Stiftungen gegründet wurden und werden, uralt ist und sich jedenfalls teilweise auch heute noch wiederfindet: „Das Streben, etwas Bleibendes zu schaffen und dadurch über den Tod hinauszuwirken, liegt zutiefst in der menschlichen Natur begründet."[162] Dabei nimmt die Stiftung einerseits eine Funktion ein, welche der von Bauwerken gleicht: Sie soll die Erinnerung an den Stifter, auch noch viele Jahre nach seinem Tode, wachhalten,[163] also seinen Nachruhm gewährleisten.[164] Andererseits lagen der Errichtung von Stiftungen häufig ebenso religiöse Motive zu Grunde. Besonders wurden sie geschaffen, um das Wohlergehen der eigenen Seele nach dem Tode im Jenseits sicherzustellen.[165] Damit wurzelte der Gedanke des Stiftens, also des dauerhaften Zurverfügungstellens von Mitteln zur Verfolgung eines bestimmten Zwecks, ehemals in rein egoistischen Motiven.[166] Privatnützige Stiftungen sind also kein Phänomen, welches erst in jüngerer Zeit aufgetreten ist, auch wenn es stets mit einem religiösen Hintergrund verknüpft war.[167] So waren auch die ersten Stiftungen, über die wir durch archäologische Funde wissen, dem Seelenheil, dem Totenkult und der Götterverehrung gewidmet.[168] Diese Entwicklung ließ sich im alten Ägypten, der griechisch-römischen Antike und später auch im islamischen Kulturkreis feststellen.[169] Dabei handelte es sich nicht um Stiftungen im heutigen Sinne, sondern um fiduziarische Stiftungen ohne

---

158 *Schulze* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 29 (31), demzufolge er erstmals im 14. Jahrhundert im *Grimm'schen* Wörterbuch genannt wurde; *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 1.

159 *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 269.

160 *Borgolte* in *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 13*.

161 *Borgolte* in *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 13*.

162 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 1; dazu auch *Lingelbach* in *Werner/Saenger* (Hrsg.), Die Stiftung, Rn. 36; *Pennitz* in *Schmoeckl/Rückert/Zimmermann* (Hrsg.), HkK BGB Bd. 1, §§ 80 - 89 Rn. 1.

163 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 1.

164 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 49.

165 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 1.

166 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 1 f.; *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 269, der meint, an „der Schwelle des Stiftungsrechts stehen […] primitiver Egoismus und nackte Furcht vor mangelnder Betreuung im Jenseits."

167 *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 269.

168 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 4; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 49.

169 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 4; *Dutta*, RabelsZ 2013, S. 828 (835).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

eigene Rechtspersönlichkeit,[170] also Schenkungen unter Auflage. Diese sind von dem funktionalen Stiftungsbegriff erfasst. Rein weltliche, insbesondere privatnützige Familienstiftungen, waren zunächst noch nicht bekannt, erste Ansätze entwickelten sich erst im byzantinischen Recht: Dort sicherte man eine stetige finanzielle Absicherung der Familie durch die Gründung von Klöstern unter Vorbehalt von Verwaltung und Rentenrechten für die eigene Familie.[171]

I. Entwicklung des Stiftungsrechts bis in das 19. Jahrhundert

Mit der zunehmenden Verbreitung des Christentums gewann das Stiftungsrecht an Bedeutung. Dies lässt sich insbesondere auf einen der wesentlichen Kerninhalte des Christentums, die Nächstenliebe, zurückführen.[172] So wurde eine Rechtstradition begründet, die bis in unsere heutige Zeit hineinreicht und fortwirkt.[173] Die im Laufe der Antike aufkommende „Lehre vom Sohnesteil Christi" begünstigte die Entwicklung von Stiftungen. Auf diesem Wege wurden ganz erhebliche Mittel für Stiftungen zur Verfügung gestellt,[174] die in christlichen Wohlfahrtsanstalten Verwendung finden konnten (*piae causae*, Sammelbegriff gottgefälliger Werker aller Art)[175].[176] Danach sollte jeder Erblasser Christus, vertreten durch die Kirche oder die Armen, mit einem gewissen Teil bedenken, auch um damit sein Seelenheil zu sichern *(pro salute animae)*.[177] Hinterließ beispielsweise ein Vater zwei Söhne, sollte jeder nicht die Hälfte, sondern nur ein Drittel erben, während der verbleibende Rest als Sohnesteil Christi für kirchlich-soziale Zwecke Verwendung fand.[178] Die Kirche übernahm, ähnlich einem Testamentsvollstrecker, vielfach die praktische Durchführung solcher Verfügungen.[179] Diese Praktiken flankierende Bestimmungen fanden Eingang in den Codex Justinians aus dem Jahre 530[180] und wurden bis in die Neuzeit hinein fortgeführt und ausgebaut.[181]

---

170 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 4; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 49; *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 269 f.

171 *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 269 f.

172 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 25; *Sandgruber*, ÖJZ 1993, S. 224 (229); *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 270.

173 *Coing* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechtshandbuch², § 5 Rn. 4; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 50; *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 25; in allen Rechtsordnungen, die Stiftungen zulassen, gibt es gemeinnützige Stiftungen, vgl. *Dutta*, RabelsZ 2013, S. 828 (831 f.).

174 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 43; *Coing* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch², § 5 Rn. 5.

175 *Strachwitz* in *Strachwitz/Mercker* (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 33 (36).

176 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 7.

177 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 6; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger,* §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 49; *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 42.

178 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 43.

179 *Coing* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch², § 5 Rn. 14, 19.

180 *Coing* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch², § 5 Rn. 4, 6.

181 *Coing* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch², § 5 Rn. 15 ff.; *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 272.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Dem Stiftungswesen kam im Laufe des Mittelalters die Anerkennung von Testamenten und der Erbfähigkeit christlicher Gemeinden zugute. Zuvor ließen sich solche Anordnungen, besonders in Bezug auf Grundstücke, mit germanischen Anschauungen nicht vereinbaren.[182] Diese neue Entwicklung hatte eine weitere Verselbstständigung der Stiftungen zur Folge. Sie traten allmählich in anstaltlicher Form auf und waren Träger ihres eigenen Vermögens, ohne sich an andere Institutionen anlehnen zu müssen.[183] Im Laufe des Mittelalters profitierte das Stiftungswesen von der zunehmenden Verstädterung und der Zunahme des Zahlungsverkehrs. Insbesondere entwickelte sich das Spital zu einem Standardfall des Stiftungswesens. Es war besonderes Kennzeichen adliger und städtischer Kultur.[184] Insgesamt stehen die städtischen Spitäler beispielhaft für eine zunehmende Konkurrenz der Städte als Repräsentanten eines verstärkt von Säkularisierung gekennzeichneten Staates um Aufsicht und Verwaltung zu den bisher bischöflichen Stiftungen, was letztlich eine „Verweltlichung" des Stiftungswesens zur Folge hatte.[185] Zuvor hatte sich das Stiftungsrecht überwiegend auf den kirchlichen Bereich beschränkt, Kirchen und ihre Institutionen fungierten dabei als Träger und Aufsichtsinstanz der Stiftungen. Spitäler gingen nun in bürgerliche Trägerschaft über, städtische Honoratioren ersetzten Kleriker in ihrer Funktion als Aufsichts- und Verwaltungsorgane.[186] So bildeten sich Institute wie der Stiftungsvorstand heraus. Dem Stifterwillen wurde eine zentrale Bedeutung beigemessen. Insgesamt bildeten diese bürgerlichen Spitäler die Grundlage für die Entwicklung anderer weltlicher Stiftungen.[187]

Auch Stiftungen, welche sich vornehmlich um den Unterhalt von Familienangehörigen kümmerten, traten auf, wobei sich diese Entwicklung wohl maßgeblich im Umfeld des reichen Stadtbürgertums vollzog.[188] Sie sollten als Vorläufer der heutigen Familienstiftung oft den Unterhalt von Angehörigen in Notsituationen sicherstellen.[189] Zum Teil bedurfte es aber für „den Genuß ihres Vermögens häufig nicht einmal besonderer Bedürftigkeit, sondern soll ihn haben, der zu der bestimmten Familie gehört, und die weiteren Voraussetzungen der Stiftung erfüllt. So sind in der Regel die Stiftungen beschaffen, welche Stipendien für Schul- und Universitätsstudien, für die Ausbildung auf Reisen, für Ausstattung von Töchtern, für die Versorgung von Witwen einer gewissen Familie gewähren."[190] Man würde sie nach heutiger Terminologie wohl als „ideelle" Familienstiftung bezeichnen.[191] Ein Beispiel hierfür stellt die Welsersche Familienstiftung vom 1. April 1539 dar.[192] Sie hatte

---

182 *Coing* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechtshandbuch², § 5 Rn. 9.

183 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 6.

184 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 15, der darauf hinweist, dass auch heute noch die Spitäler der ritterlichen Gemeinschaften, wie der Johanniter und Malteser sowie des Deutschen Ordens daran erinnern.

185 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 6; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 49; *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 93 ff.; *Sandgruber*, ÖJZ 1993, S. 224 (229); *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 275.

186 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 18.

187 *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 274.

188 *Liermann*, Handbuch des Stiftungsrechts, S. 241.

189 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 18; *Sandgruber*, ÖJZ 1993, S. 224 (229).

190 *v. Gerber* in *Iherings* Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts 1858, S. 351 (352).

191 Vgl. dazu oben S. 14.

192 Die Stiftungsurkunde ist bei *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 317 ff. abgedruckt.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den Zweck, Familienmitgliedern in möglichen Notsituationen eine „ziemliche Handreichung und Hilfe“ zur Verfügung zu stellen. Ebenso sah die Urkunde im Bedarfsfall Unterstützung für Nachkommen der Stifter vor, die „zu studieren Lust und Willen hätten“. Dies darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass für die Stiftungen – mit Ausnahme der Familienstiftung – ein frommer, beziehungsweise später gemeinnütziger Zweck stets als notwendig erachtet wurde. Insbesondere die Familienstiftung, später beispielsweise im preußischen Allgemeinen Landrecht[193] kodifiziert, sind stets als eigenes Rechtsinstitut mit spezieller Funktion und Legitimation betrachtet worden. Neben ihnen gab es keinerlei privatnützige Stiftungen.[194]

Jedoch ist über die geschichtliche Entwicklung der Familienstiftungen selbst nur wenig bekannt.[195] Der Verweis auf den Umstand, dass die Geschichte der Stiftungen im Allgemeinen hinreichend bekannt sei, kann nicht zufriedenstellen, denn „allein […] die besondere Natur der Familienstiftung, ihr innerer Zusammenhang mit familienrechtlichen Anschauungen […], legt den Schluss nahe, dass diese Eigentümlichkeit bereits in ihrer Geschichte zur Geltung gekommen sein und auf ihre Entwicklung im einzelnen von Einfluss gewesen sein müsste.“[196] Sicher scheint indes, dass sie sich parallel zum Familienfideikommiss im Laufe des 15. Jahrhunderts herausgebildet haben,[197] welche bis zu ihrem endgültigen Verbot im 20. Jahrhundert jedenfalls eine gleichwertige Rolle spielten.[198] Leider liegt auch die geschichtliche Entwicklung der Fideikommisse – ebenso wie die der Familienstiftungen – weitgehend im Dunkeln.[199] Im Unterschied zu Stiftungen sind Kommisse kraft rechtsgeschäftlicher Anordnung unveräußerlich und in einer bestimmten Reihenfolge vererblich; sie sind also keine selbstständigen Vermögensmassen und stehen im Eigentum des Fideikom-

193 ALR 2. Teil, 4. Titel, §§ 21 - 46.

194 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 1.

195 *Frommhold*, AcP 117 (1919), S. 87 (134); *Sorg,* Die Familienstiftung, S. 44.

196 *Frommhold*, AcP 117 (1919), S. 87 (134).

197 *Frommhold*, AcP 117 (1919), S. 87 (134); *Sorg,* Die Familienstiftung, S. 44; zum Recht der Fideikommisse ausführlich *v. Gerber* in *Iherings* Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts 1857, S. 53 ff.; vgl. zur Vergleichbarkeit auch *Dutta*, RabelsZ 2013, S. 828 (832 f.).

198 *Sorg,* Die Familienstiftung, S. 44; zur funktionellen Ähnlichkeit beider Rechtsinstitute vgl. *v. Gerber* in *Iherings* Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts 1858, S. 351; nach dem „Gesetz über das Erlöschen der Familienfideikommisse und sonstiger gebundener Vermögen“ sollten in Deutschland und in Österreich die Fideikommisse (RGBl. I 1938, 825) zum 1.1.1939 aufgelöst werden (s. dazu *Köhler/Heinemann*, Das Erlöschen der Familien der Familienfideikommisse, zur Auflösungsgesetzgebung in Deutschland und Österreich insb. S. 67 - 98). Der Prozess verzögerte sich jedoch durch die Kriegswirren, das Gesetz von 1939 galt auch in der BRD gemäß Art. 123 Abs. 1 GG fort, vgl. dazu *Eckert*, Der Kampf um die Familienfideikommisse in Deutschland, S. 757 - 771 und wurde erst 2007 durch das Gesetz zur Aufhebung von Fideikommiss-Aufhebungsrecht (BGBl. 2007, S. 2614, 2622) außer Kraft gesetzt. Die bisherigen Rechtsfolgen des Reichs- bzw. Bundesrechts bleiben davon unberührt, künftig ist der Landesgesetzgeber zuständig, vgl. dazu *Böhringer*, NJ 2009, S. 53 (59). Auch vorher standen die Fideikommisse vielfach – besonders unter dem Eindruck der französischen Revolution – in der Kritik, wurden aber Mitte des 19. Jahrhunderts endgültig anerkannt und traten gerade zum Ende des 19. Jahrhunderts vermehrt auf.

199 *Köhler/Heinemann,* Das Erlöschen der Familienfideikommisse, S. 67, die allerdings erste Ansätze im 13. Jahrhundert nachweisen; ebenso *Eckert,* Der Kampf um die Familienfideikommisse in Deutschland, S. 27, der annimmt, das Rechtsinstitut habe sowohl germanisch-mittelalterliche- wie auch römischrechtliche Wurzeln.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

miss-Inhabers.[200] Kommisse resultieren aus dem Wunsch insbesondere grundbesitzender, meist adliger Familien, denen sie oft vorbehalten waren,[201] ihren Besitzstand geschlossen zu halten. Ursprünglich wurde in Deutschland der Familienbesitz ungeteilt meist an den Erstgeborenen übertragen. Diese Tradition wurde jedoch vom eindringenden römischen Recht verdrängt, welches eine vollständige Teilung unter den Erben anordnete. Die allmähliche Zersplitterung des Vermögens ging mit stetigem Machtverlust einher.[202] Während der hohe Adel dies durch sein Selbstgesetzgebungsrecht verhinderte, bediente sich der niedrigere Adel, welcher über diese Möglichkeit nicht verfügte, der Familienfideikommisse.[203]

Eine trennscharfe Unterscheidung beider Rechtsinstitute wurde notwendig, nachdem einige Staaten das Recht der Fideikommisse im Laufe des 18. und 19. Jahrhunderts differenziert geregelt hatten und die Familienstiftung unter Umständen zur Umgehung des Fideikommissrechts genutzt werden konnte.[204] Die Tatsache, dass Familienstiftungen und –fideikommisse im preußischen ALR an derselben Stelle eine Regelung erfahren haben, stützt die Annahme einer parallelen Entwicklung und belegt die Verwandtschaft dieser beiden Rechtsinstitute. Die Stifter verfolgen dabei regelmäßig die Absicht, den Familienzusammenhalt zu stärken und „mit Hilfe dieses Rechtsinstituts das Ansehen und den Glanz der Familie in möglichst vielen ihrer Mitglieder zu erhalten."[205] Dabei waren personen- und familienrechtliche Besonderheiten für das Rechtsinstitut der Familienstiftung stets berücksichtigt worden.[206] Dieser Gedanke wirkt teilweise bis heute fort, denn wie oben gezeigt entlassen manche Landesstiftungsgesetze privatnützige Stiftungen aus der staatlichen Aufsicht.

Im späten Mittelalter und besonders zur Zeit der Reformation kam es zunehmend zu Übergriffen der weltlichen Machthaber gegenüber den Stiftungen.[207] Derartige Aktionen wurden von der Reformation, welche den Vorwand bot, man wende sich gegen mit der Lehre des Protestantismus unvereinbare Institutionen, begünstigt.[208] Und noch ein weiterer Umstand änderte die Stiftungswirklichkeit gewaltig: Die Reformatoren *Luther*, *Zwingli* und *Calvin*

---

200 *v. Gerber* in *Iherings* Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts 1857, S. 53 (57); *Köhler/Heinemann,* Das Erlöschen der Familienfideikommisse, S. 67; *Eckert*, Der Kampf um die Familienfideikommisse in Deutschland, S. 23 ff.; *Sorg,* Die Familienstiftung, S. 44; *Dutta*, RabelsZ 2013, S. 828 (832 f.).

201 *Liermann*, Handbuch des Stiftungsrechts, S. 242, der beispielhaft Bayern nennt.

202 *Krause*, Die Familienfideikommisse, S. 220 f.

203 *Köhler/Heinemann,* Das Erlöschen der Familienfideikommisse, S. 67.

204 *Liermann*, Handbuch des Stiftungsrechts, S. 242. So wurden bspw. in Bayern, wo der Kommiss allein dem Adel zugänglich war, nur Familienstiftungen adeliger Familien genehmigt.

205 *Frommhold*, AcP 1919 (117), S. 87 (135); für den Fideikommiss *v. Gerber* in *Iherings* Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts 1857, S. 53 (58).

206 *Frommhold*, AcP 1919 (117), S. 87 (136); so will bspw. *v. Gerber* in *Iherings* Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts 1858, S. 351 (353) die Familienstiftungen keiner staatlichen Aufsicht unterstellt wissen: „Der Staat oder die Kirche, welche öffentliche Wohlthätigkeitsstiftungen unter ihren besonderen Schutz und Aufsicht stellen, haben kein Interesse und kein Recht, auch solchen Stiftungen eine besondere Rücksicht zuzuwenden, welche bloß und allein dem Privatinteresse gewisser Familien gewidmet sind. Die Stellung der Staatsgewalt zu solchen Anstalten ist nur die, daß sie denselben denjenigen Rechtsschutz gewährt, der allen privatrechtlichen Verhältnissen überhaupt geleistet wird."

207 *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 275.

208 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger,* §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 51.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

traten der Annahme, man könne durch gute Werke eigene oder fremde Sünden rechtfertigen, entschieden entgegen und entzogen damit einem seit der Antike bestehenden Motiv zur Errichtung von Stiftungen die Grundlage.[209] Auch dies beförderte die „Verweltlichung" des Stiftungswesens.[210] Parallel dazu kam es ebenfalls zu einer Verweltlichung der Kirche und ihrer Aufgaben, indem Staat und Kommunen auf Gebieten tätig wurden, die bisher unter kirchlicher Obhut standen, wie die des Bildungs- und Erziehungswesens oder der Armen- und Gesundheitsfürsorge. Diese Aufgaben wurden bis dahin traditionell von Stiftungen wahrgenommen, die der Kirche angegliedert waren. Doch auch im Rahmen von Stiftungen, die der Kirche zugeordnet blieben, nahmen immer mehr Laien entscheidende Positionen ein, so dass es auch insoweit zu einer Säkularisierung kam.[211]

Im Zeitalter der Aufklärung und der Säkularisierung geriet das Stiftungswesen in eine Krise.[212] Die Stiftung wurde als Institution, gleichgültig welchen Zweck sie verfolgte, bekämpft und ging praktisch im Staat auf.[213] Man erachtete die Bindung der lebenden Generation an den Willen eines verstorbenen Stifters als mit den Gesetzen der Vernunft nicht vereinbar.[214]

Entsprechend der allgemein vorangeschrittenen Säkularisierung im Sinne einer Verweltlichung des gesamten menschlichen Handels und Denkens,[215] war zu Beginn des 19. Jahrhunderts und der einsetzenden Romantik zwar die Verfolgung altruistischer Zwecke bedeutend, allerdings war kein „frommer Zweck" mehr notwendig. Staatlich und kommunal verwaltete Stiftungen dienten gemeinnützigen Zwecken,[216] „nicht mehr der fromme Sinn des Stifters, sondern der gemeine Nutzen bestimmte das Wesen der Stiftung".[217] Diese Entwicklung der Frömmigkeit zur Nützlichkeit hatte zur Folge, dass sich die Stiftungen aus der Kirche als Repräsentantin der Frömmigkeit herauslösten und sich an den Staat, welcher den gemeinen Nutzen verkörperte, anlehnten.[218]

Insbesondere der obrigkeitliche Polizeistaat stand privater Initiative auf dem Gebiet der Wohlfahrtspflege sehr skeptisch gegenüber. Das private altruistische Wirken ließ sich mit dem absolutistischen Anspruch einer monopolisierten – staatlichen – Gemeinwohlpflege

---

209 *Strachwitz* in *Strachwitz/Mercker* (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 33 (38).

210 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 20; *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 275.

211 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 22; *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 273, 275.

212 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 29; *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 169 spricht von der „dem Stiftungswesen feindlichsten Epoche in der gesamten Geschichte des Stiftungsrechts".

213 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 169.

214 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 173.

215 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 170.

216 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 1; *Schulze* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 29 (43 f.).

217 *Liermann,* Geschichte des Stiftungsrechts, S. 230, der a. a. O. „pia" causa (pius = fromm, pflichtbewusst) dem nun vorherrschenden „utilis" causa (utilis = nützlich, brauchbar) gegenüberstellt.

218 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 230.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nicht in Einklang bringen.[219] Man war der Ansicht, dass die Beförderung des Allgemeininteresses eine Aufgabe sei, die allein der Staat wahrzunehmen hätte. Folglich wurden Stiftungen, die man heute als gemeinnützig klassifizieren würde, als Teil des Staates angesehen. Man mühte sich, diese durch Aufsicht und ähnliche Maßnahmen in die staatliche Verwaltung einzugliedern. Dies wirkt bis heute im Genehmigungserfordernis[220], welches als Relikt aus dieser Zeit anzusehen ist, nach.[221] Ein Verständnis für unabhängige private Betätigung im staatlichen Bereich war nicht vorhanden.[222] Ihr wurden mitunter sogar negative Auswirkungen zugeschrieben, beispielsweise dass Arbeitsscheue durch Almosen in den Stand versetzt würden, sich der Gesellschaft als Produktivkräfte zu entziehen.[223] Entsprechend entwickelte sich ein anfangs gewohnheitsrechtlich anerkannter Genehmigungsvorbehalt bald zu einer Genehmigungspflicht, die im Kern bis heute fortbesteht.[224] Im 19. Jahrhundert hatten sich hoheitliche Aufsicht und Kontrolle als rechtlicher Rahmen des Stiftungswesens herausgebildet.[225]

Das 19. Jahrhundert war aber auch gekennzeichnet durch den Aufstieg des Bürgertums und die Entstehung erheblicher Vermögen in privater Hand durch unternehmerische Erfolge. Dies wirkte sich positiv auf das Stiftungswesen aus.[226] Gerade auch unter dem Eindruck des erstarkenden Bürgertums vollzog sich in der Rechtswissenschaft eine Entmaterialisierung des Stiftungsbegriffs.[227] Der materielle, an die Gemeinnützigkeit anknüpfende Zweck als konstitutives Merkmal des Stiftungsbegriffs wurde durch einen formellen, das heißt juristischen Begriff ersetzt. Dies ging – gemäß der allgemeinen Entwicklung, welche sich nun eher auf Rechtsformen des gesellschaftlichen Handels als auf Ziele und Wirkungen konzentrierte – mit einer neuen Wahrnehmung der Stiftung einher:

Abseits des ehemals notwendigen gemeinnützigen Zwecks erkannte man sie nun in Deutschland als Rechtsform an, in der Vermögen dauerhaft nach Maßgabe des Willens eines Stifters verwaltet wurde.[228] Im Kern war damit die im heutigen Verständnis bekannte „Allzweck-Stiftung“[229] angelegt. Im selben Zeitraum wurde – maßgeblich von *Arnold Heise* und *Friedrich von Savigny* befördert – die Stiftung als juristische Person anerkannt.[230] Die

---

219 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 51; *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 30.

220 Heute wird die Begrifflichkeit „Anerkennung“ verwendet.

221 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 54 f., 73.

222 *Coing* in *Staudinger*, §§ 1 - 89 BGB[12], Vorb. §§ 80 - 88 Rn. 2.

223 *Pennitz* in *Schmoeckl/Rückert/Zimmermann* (Hrsg.), HkK BGB Bd. 1, §§ 80 - 89 Rn. 13; *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, S. 107.

224 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 30; *Schulze* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 29 (56).

225 *Pennitz* in *Schmoeckl/Rückert/Zimmermann* (Hrsg.), HkK BGB Bd. 1, §§ 80 - 89 Rn. 19; *Rawert* in *Staudinger,* §§ 21 - 103 BGB[13], Vorb. §§ 80 ff. Rn. 33.

226 *Strachwitz* in *Strachwitz/Mercker* (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 33 (42); *Sandgruber*, ÖJZ 1993, S. 224 (228).

227 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 54.

228 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 2; *Schulze* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 29 (46); *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 48.

229 *Schulze* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 29 (46).

230 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 54; *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 42; *Schulze* in Deutsches

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Notwendigkeit hierzu wurde durch den Städelschen Erbschaftsstreit, welcher 1816 begann, offenbart. Der Privatbankier *Johann Friedrich Städel* hatte im Rahmen seines Testamentes verfügt, auf eine noch zu errichtende Stiftung sein Vermögen zu übertragen. Die Testamentsvollstrecker beantragten also nach seinem Tode bei der Stadt Frankfurt die Genehmigung der Stiftung und nahmen gleichzeitig im Namen der Stiftung das Erbe an. Als zwei entfernte Verwandte mit dem Argument, Erbe könne nur sein, wer zum Zeitpunkt des Erbfalls existiere, die Herausgabe der Erbschaft verlangten, entspann sich ein langwieriger Rechtsstreit, an dem sich zahlreiche juristische Fakultäten mit Gutachten beteiligten. Der Disput zwang die Wissenschaft zu einer intensiven Auseinandersetzung mit Wesen und Funktionsweisen der Stiftung und ist wohl Grund für die Aufnahme des § 84 BGB.[231]

Allerdings wurden durch diese Entwicklung die bestehenden Vorbehalte gegenüber dem eigentümerlosen und damit unsterblichen Rechtsträger Stiftung nicht ausgeräumt, so dass durch ein System staatlicher Kontrolle die weitere Verstaatlichung des Stiftungswesens voranschritt.[232] Besonders für *Savigny*, als prägender Rechtsgelehrter seiner Zeit,[233] war nicht im Ansatz zweifelhaft, dass es eines staatlichen Mitwirkungsaktes für die Gründung einer Stiftung – wie im Übrigen auch für jede andere juristische Person – bedürfe.[234] Erstens hielt er den staatlichen Mitwirkungsakt für notwendig, um dem Rechtsverkehr die Entstehung der juristischen Person zu verdeutlichen,[235] er betrachtete diese Genehmigung für hinreichende Rechtssicherheit als unumgänglich.[236] Und zweitens hielt er die durch die Genehmigung ermöglichte Gründungskontrolle auch politisch für angezeigt, denn der absolutistischen Tradition folgend räumte er der staatlichen Wohlfahrtspflege Priorität gegenüber privaten Initiativen ein.[237] Damit zeichnet *Savigny*[238] gleichsam für ein wesentliches Merkmal der Stiftung in Deutschland verantwortlich, nämlich die staatliche Konzessionspflicht, die rund 150 Jahre bestand[239] und bis heute nachwirkt.[240]

Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 29 (32); ausführlich dazu: *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, S. 54 ff.; *Liermann*, Handbuch des Stiftungsrechts, S. 242 ff.

231 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 43 f; *Liermann,* Geschichte des Stiftungsrechts, S. 243 ff.; *Schulze* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 29 (33 f.); ausführlich dazu: *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, S. 49 ff., 119; geringere Bedeutung misst dem *Strachwitz* in *Strachwitz/Mercker* (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 33 (41) bei.

232 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 54.

233 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 55.

234 *Lingelbach* in *Werner/Saenger* (Hrsg.), Die Stiftung, S. 35; *Schulze* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 29 (47 f.).

235 *Schulze* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 29 (47).

236 Vgl. *Lingelbach* in *Werner/Saenger* (Hrsg.), Die Stiftung, Rn. 61; *Schulze* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 29 (47).

237 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 55; *Schulze* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 29 (50).

238 Vgl. ausführlich zur Rolle *Savignys Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, S. 53 ff. (zum Genehmigungsvorbehalt insb. S. 99 ff.).

239 *Lingelbach* in *Werner/Saenger* (Hrsg.), Die Stiftung, Rn. 62.

240 Siehe oben FN 221.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

In Österreich verlief die Geschichte des Stiftungswesens in seinen Grundlinien parallel zur deutschen Entwicklung;[241] die vorherigen Ausführungen beziehen sich auch auf diese. Die Gründe dafür sind in der anfangs noch fehlenden Ausdifferenzierung von Nationalstaaten nach heutigem Verständnis auf der einen Seite und den vielen politischen und geschichtlichen Gemeinsamkeiten sowie letztlich auch der geographischen Nähe Österreichs und Deutschlands auf der anderen Seite zu suchen. Einige Besonderheiten verdienen dennoch Beachtung: So wurden anfangs die Stiftungen in Österreich gleichfalls von der Kirche dominiert. Besondere Bedeutung kam auch hier Stiftungen zu, die dem karitativen Bereich zuzuordnen waren.[242] Wie in den Ländern weiter nördlich begann die weltliche Obrigkeit bald damit, die Kontrolle über die Stiftungen zu übernehmen. Der Anfang dieser Entwicklung ist besonders dem Wirken *Ferdinands I.* (1503 – 1564) und seinen Nachkommen zuzuschreiben, die als erste staatliche Kontrolle auszuüben versuchten.[243] So ordnete Kaiserin *Maria Theresia* (1717 – 1780) die Stiftungen endgültig der Kontrolle und Aufsicht des Staates zu.[244] Unter *Joseph II.* (1741 – 1790) kam es zudem zu schweren Eingriffen in das Stiftungswesen. Er hob die „für die Menschheit und Staat ungenutzten Klöster" auf, was auch starke Auswirkungen auf die angeschlossenen kirchlichen Stiftungen hatte.[245] Zudem griffen im Zuge der Aufklärung, wie in Deutschland beziehungsweise den Vorgängerstaaten, kollegialistische Rechtsgedanken um sich. Sie negierten die Eigenständigkeit der Stiftungen per se und propagierten eine enge Anbindung an den Staat. So wurden örtliche Stiftungen der Verwaltung der politischen Gemeinden unterstellt und damit faktisch in Gemeindevermögen überführt.[246] Auf der anderen Seite weiteten sich während der Aufklärung die möglichen Stiftungszwecke aus, die Beschränkung auf rein religiöse Zwecke entfiel.[247] Auch in Österreich war das Stiftungswesen also stets von einer engen Anbindung an die Obrigkeit gekennzeichnet.[248] Besonders die Klosteraufhebung versetzte der Stiftungslandschaft jedoch einen so schweren Schlag, dass der Stiftungsgedanke erst in der Zeit nach dem Wiener Kongress (1814/1815) wieder an Bedeutung gewann.[249]

Im Gegensatz zu den deutschen Gebieten erfreute sich das Rechtsinstitut der Familienstiftung in Österreich keiner besonderen Akzeptanz. Vielmehr war bisweilen eine ausgesprochene Skepsis gegenüber gebundenen Vermögen, insbesondere unter *Maria Theresia* und *Joseph II.*, welcher ursprünglich alle Fideikommisse in seinen Ländern abschaffen wollte,

---

241 Vgl. *Sandgruber* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2008, S. 33 (38); *Stammer,* Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 269 ff.; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 5.

242 *Stammer,* Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 276.

243 *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 276.

244 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 5; *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 277.

245 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 193; *Helbich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 1 (4); *Sandgruber* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2008, S. 33 (39); *Sandgruber*, ÖJZ 1993, S. 224 (229); *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 279.

246 *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts, S. 193 f.; *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 279.

247 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 5.

248 *Helbich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 1 (4); *Sandgruber*, ÖJZ 1993, S. 224 (230).

249 *Stammer,* Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 279 f.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

festzustellen. Unter diesen Regenten wurde die Gründung erschwert, die Auflösung auf der anderen Seite hingegen erleichtert.[250] Die Stimmung wandte sich erst mit dem westgalizischen Gesetzbuch von 1787 zugunsten der Kommisse. Dies manifestierte sich auch im ABGB von 1811.[251] Davon profitierte die Familienstiftung, welche sich in Deutschland wohl parallel zum Fideikommiss besonders im großbürgerlichen Milieu entwickelte, indes nicht: „Der allgemeine Gang der Gesetzgebung in Oesterreich, welche schon frühzeitig den öffentlichen Charakter der Stiftung betont und an demselben seitdem im Ganzen festhält, war der Entwicklung der Familienstiftung im deutschrechtlichen Sinne nicht günstig. Denn diese ist gerade ein wesentlich privatrechtliches Institut."[252] Im Gegensatz dazu sah man die Stiftung in Österreich stets dem öffentlichen Recht zugeordnet, was sich auch später im ABGB zeigte. Familienmitglieder konnten nicht voraussetzungslos als Destinatäre einer Stiftung eingesetzt werden, „zu dem Familienverhältnisse muß noch eine besondere Qualifikation hinzutreten, welche den Destinatar zum geeigneten Träger der durch die Stiftung angestrebten Verwaltungsaufgabe macht."[253] Es waren also allenfalls „ideelle" Familienstiftungen zulässig, anderen musste die staatliche Genehmigung im Grundsatz versagt bleiben. Doch auch für diese haben sich keine Sonderregelungen herausgebildet, welche dem speziellen Familienbezug Rechnung getragen hätten; sie wurden behandelt wie jede andere gemeinnützige Stiftung mit einem nicht beschränkten Destinatärskreis.[254]

II. Entwicklung unter den großen Kodifikationen

Eine Zäsur für die Rechtsentwicklung stellte die Inkraftsetzung des ABGB in Österreich zum 1.1.1812 und des BGB zum 1.1.1900 in Deutschland im Rahmen der europäischen Kodifikationsbewegung dar. Diese Entwicklung wird als bedeutender Wendepunkt in der Geschichte des Privatrechts betrachtet.[255] Mit diesen Kodifikationen ergab sich eine weitreichende Vereinheitlichung des Zivilrechts im deutschen Rechtskreis, welche der kaum zu überblickenden Rechtszersplitterung entgegenwirkte. Allerdings blieb die jeweilige Vereinheitlichung naturgemäß auf die Grenzen der jeweils erlassenden Staaten beschränkt, so dass die nationale Rechtseinheit auf der einen Seite eine Fragmentierung des europäischen Rechtsraums auf der anderen Seite gefördert hat. Der Ansatz, Rechtswissenschaft als grundlegende intellektuelle Einheit zu betrachten, wenn auch in regionalen Abwandlungen, die sich auf römische Rechtstraditionen zurückführte, wurde aufgegeben; stattdessen wandte man sich einer Landesjurisprudenz zu.[256] Seitdem verlaufen die Entwicklungslinien in den hier zu vergleichenden Rechtsräumen klar getrennt:

---

250 *Eckert,* Der Kampf um die Familienfideikommisse in Deutschland, S. 155 f.

251 *Eckert,* Der Kampf um die Familienfideikommisse in Deutschland, S. 225 f. Nach dem Anschluss Österreichs an das Deutsche Reich sollten auch die österreichischen Kommisse zum 1.1.1939 durch das „Gesetz über das Erlöschen der Familienfideikommisse und sonstiger gebundener Vermögen" aufgelöst werden.

252 *v. Herrnritt,* Das österreichische Stiftungsrecht, S. 54.

253 *v. Herrnritt,* Das österreichische Stiftungsrecht, S. 54.

254 *v. Herrnritt,* Das österreichische Stiftungsrecht, S. 56.

255 *Zimmermann* in *Schmoeckl/Rückert/Zimmermann* (Hrsg.), HkK BGB Bd. 1, Vorb. § 1 Rn. 2.

256 *Zimmermann* in *Schmoeckl/Rückert/Zimmermann* (Hrsg.), HkK BGB Bd. 1, Vorb. § 1 Rn. 2.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Österreich

In Österreich ist mit dem ABGB am 1.1.1812 eine der frühen Kodifikationen der europäischen Kodifikationsbewegung in Kraft getreten. Die darin enthaltenen Regelungen zum Stiftungsrecht sind sehr überschaubar. Einzig § 646 ABGB beschreibt den Unterschied des Fideikommisses, der im Gegensatz zu Stiftungen nicht als Teil des Öffentlichen Rechts betrachtet wurde und somit umfassende Regelung erfuhr,[257] zu Stiftungen: „Von den Substitutionen und Fideikommissen unterscheidet sich die Stiftung, wodurch die Einkünfte von Kapitalien, Grundstücken oder Rechten zu gemeinnützigen Anstalten, als: für geistliche Pfründen, Schulen, Kranken- oder Armenhäuser; oder zum Unterhalte gewisser Personen auf alle folgenden Zeiten bestimmt. Die Vorschriften über Stiftungen sind in den politischen Verordnungen enthalten." Eine darüber hinausgehende Regelung fehlt, eine einheitliche Kodifizierung des Stiftungsrechts hat es bis 1974 in Österreich nicht gegeben.[258] Wenn es sich auch um eine sehr karge Regelung handelte, entnahm man dieser doch immerhin wesentliche Merkmale des Stiftungsbegriffs nach heutigem Verständnis, nämlich dass die Stiftung eine verselbstständigte Vermögensmasse (juristische Person) sei, die dauerhaft einen – nach damaliger Vorstellung – gemeinnützigen Zweck verfolge.[259]

Der Verweis auf die „politischen Verordnungen" bezieht sich auf zahllose, meist aus der Zeit der Monarchie und damit dem 19. Jahrhundert stammende Erlasse, Dekrete, Entschließungen und Ähnliches.[260] Die Stiftung in Österreich war seit dieser Zeit von obrigkeitlichen Einflüssen dominiert.[261] Stiftungen bedurften seit *Maria Theresia* stets staatlicher Genehmigung und standen unter staatlicher Aufsicht,[262] sie nahmen staatliche Aufgaben wahr.[263] Man ging davon aus, „daß nur die Gemeinnützigkeit des Zwecks der Stiftung ihre Daseinsberechtigung giebt".[264] Eine Allzweckstiftung, wie sie später im BGB kodifiziert wurde, war im Geltungsbereich des ABGB nicht zulässig: „Hieraus ergibt sich, dass für den Stiftungszweck das Merkmal des Statthaften, Gesetzmäßigen [im Unterschied zu anderen moralischen Personen][265] nicht ausreicht, sondern dass nur solche Lebenszwecke in Stiftungsform realisiert werden können, welche über das individuelle Interesse hinausgehen. Derartige Zwecke werden aber als gemeinnützige bezeichnet. Der Stiftungszweck muß daher im

---

257 *Pennitz* in *Schmoeckl/Rückert/Zimmermann* (Hrsg.), HkK BGB Bd. 1, §§ 80 - 89 Rn. 18.
258 *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 280.
259 *v. Herrnritt*, Das österreichische Stiftungsrecht, S. 8.
260 *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 280.
261 *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, S. 91 f.; *Helbich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 1 (4); *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 281.
262 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 5; *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 277; in einem Hochkanzleidekret vom 21. Mail 1841 heißt es: „Die Entscheidung über die Annehmbarkeit einer zu errichtenden Stiftung, über deren Abänderung oder Aufhebung, sowie über die Anlegung und Verwaltung des Stiftungsfondes, dann die Obsorge, um von Seite der politischen Behörden und derjenigen, welche die Stiftung geniessen, die Erfüllung ihrer Pflichten zu erzwecken, steht den administrativen Behörden, den geistlichen Stiftungen einverständlich mit dem Ordinariate zu." (zitiert nach *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 280 f.).
263 *v. Herrnritt*, Das österreichische Stiftungsrecht, S. IV f.
264 *v. Herrnritt*, Das österreichische Stiftungsrecht, S. VI.
265 *v. Herrnritt*, Das österreichische Stiftungsrecht, S. 48.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gegensatze zum Corporationszwecke ein gemeinnütziger sein.“[266] Diese Auffassung von *v. Herrnritt,* dessen Werk „Das österreichische Stiftungsrecht“ von 1896 bis in die 70er Jahre des 20. Jahrhunderts die einzige Gesamtdarstellung des österreichischen Stiftungsrechts war, ist die „maßgebende“[267] Ansicht in dieser Frage und in der älteren Literatur und Rechtsprechung „nahezu einhellig“[268] vertreten worden. Entsprechend hält *v. Herrnritt* Familienstiftungen nach „deutschrechtlicher“ Ausprägung nicht für zulässig und stellt klar, dass die Stiftungen, welche in Österreich als Familienstiftungen bezeichnet würden, mit den erstgenannten nichts gemein haben: „Während die deutschrechtliche Familienstiftung, gewissermaßen als Familienfideikommiss der bürgerlichen Kreise, für die Mitglieder der bestifteten Familie als solche, also nur wegen ihrer Zugehörigkeit zu derselben, nach festgelegter Folgeordnung bestimmt ist, dienen die sog. Familienstiftungen des österreichischen Verwaltungsrechts in erster Reihe gleich den allgemeinen Stiftungen einem bestimmten Verwaltungszwecke, welcher allerdings nur in einem bestimmten Kreise von Personen verfolgt wird.“[269] Eine funktionale Vergleichbarkeit zum Familienfideikommiss bestand nicht.[270]

V. Herrnritts Werk steht stellvertretend für eine Epoche zur Zeit der Monarchie,[271] in welcher die Stiftungslandschaft sich in einer Hochblüte – in Bezug auf Zahl und Vielseitigkeit – des Stiftungswesens in Österreich, gerade während der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts, befand.[272] Besondere Ausprägung fand dabei das sozial engagierte Stiftungswesen im jüdischen Unternehmertum.[273] Trotz dieser Entwicklung fand eine einheitliche Kodifizierung des Stiftungsrechts nicht statt; es war nur ausgesprochen lückenhaft geregelt.[274] *V. Herrnritt* selbst beschreibt die Situation des Stiftungsrechts als eine desolate: „Das Stiftungsrecht in Österreich ist nie Gegenstand einer einheitlichen Gesetzgebung gewesen. Es besteht blos eine Reihe zusammenhangloser Normen, welche aus verschiedenen Epochen stammen und von verschiedenen Stellen erlassen, als ‚politische Verordnungen‘ ein höchst lückenhaftes Ganzes bilden.“[275] Nach dieser nüchternen Bilanz mahnt er im selben Werk 1896 (sic!) eine Reform des Stiftungsrechts an: „So ist zu hoffen, dass auch in unserem Vaterlande, welches sich rühmen kann, schon frühzeitig die Bedeutung der Stiftung für das sociale Leben richtig gewürdigt zu haben, die so sehr notwendige gesetzliche Reform nicht all zu lange ausbleiben wird.“[276] Stiftungen waren in Österreich also auf die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke festgelegt. Dies galt auch für die in § 646 ABGB erwähnten Stif-

---

266 *v. Herrnritt*, Das österreichische Stiftungsrecht, S. 49 f., der allerdings auch a. a. O. darauf hinweist, dass die Verwaltung gelegentlich die Einhaltung dieser Voraussetzungen seines Erachtens nach nicht strikt genug überprüft.

267 *Helbich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 1 (4).

268 *Beinhauer* in *Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft* (Hrsg.), Stiftungen in Europa, S. 11 (13); vgl. auch *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 5.

269 *v. Herrnritt*, Das österreichische Stiftungsrecht, S. 55.

270 *v. Herrnritt*, Das österreichische Stiftungsrecht, S. 56.

271 *Beinhauer,* ÖJZ 1972, S. 378 (380).

272 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 5; *Sandgruber* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2008, S. 33 (39); *Sandgruber*, ÖJZ 1993, S. 224 (230); *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 284.

273 *Sandgruber* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2008, S. 33 (39).

274 *Beinhauer,* ÖJZ 1972, S. 378 (380); *Kalss* in *P. Doralt*/*Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 5.

275 *v. Herrnritt*, Das österreichische Stiftungsrecht, S. V.

276 *v. Herrnritt*, Das österreichische Stiftungsrecht, S. VII.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tungen „zum Unterhalte gewisser Personen“,[277] obwohl dem Wortlaut eine solche Begrenzung nicht zwingend zu entnehmen ist.

Die Hochphase des Stiftungsrechts endete mit dem Ende der Monarchie jäh, zahlreiche Stiftungen wurden aufgelöst[278] oder hatten unter der Nachkriegsinflation zu leiden.[279] Zwar wurden die meisten stiftungsrechtlichen Vorschriften, die vor dem Krieg bestanden, nach den Regeln der Rechtsüberleitung in die Rechtsordnung der Republik überführt und waren somit geltendes Recht, die Stiftungsbehörden wandten es jedoch mit wenigen Ausnahmen nicht mehr an,[280] zumal es bereits vorher, wie gezeigt, ausgesprochen unsystematisch und lückenhaft gewesen war. Während des Nationalsozialismus geschah wieder ein tiefer Einschnitt in das Stiftungswesen, der sich insbesondere gegen jüdische Stiftungen richtete.[281] Bestanden 1938 in Österreich 5.700 Stiftungen und Fonds, wurden im Zuge des Anschlusses an das Deutsche Reich von den Nationalsozialisten 3.000 Stiftungen aufgelöst, ohne dass ihr Vermögen auf andere Stiftungen übertragen wurde. 2.400 von ihnen wurden aufgelöst, wobei das Vermögen an die noch bestehenden 300 Stiftungen floss. Nach dem Krieg wurden nur wenige Stiftungen und Fonds wiederhergestellt. Damit endete nach dem zweiten Weltkrieg die Tradition der gemeinnützigen Stiftungen in Österreich weitgehend.[282]

Auch in der Nachkriegszeit vernachlässigte der Gesetzgeber das Stiftungsrecht. 1972 konstatierte angesichts dieses „geradezu chaotischen Zustands“[283] der nur unzureichenden Regelung *Beinhauer*: „Von der Literatur kaum beachtet und von der Praxis auf tote Gleise geschoben, fristet das österreichische Stiftungsrecht […] seit einem halben Jahrhundert ein kümmerliches Dasein.“[284] Demgemäß war die Bedeutung von Stiftungen in Österreich – jedenfalls im Vergleich zu anderen Ländern wie Deutschland oder der Schweiz – gering.[285]

Der Anregung *v. Herrnritts* folgend, welcher sich bereits im Jahre 1896 eine umfassende Neuregelung des Stiftungsrechts in Österreich wünschte, trat dann im Jahre 1975 das Bundesstiftungs- und Fondsgesetz in Kraft, durch welches der Rechtsbereich der gemeinnützigen Stiftungen auf Bundesebene umfassend geregelt wurde. Auf diesem Wege wurde eine erforderliche gesetzliche Grundlage, die rechtsstaatlichen Standards genügte, für das Ver-

277 A. A. offenbar *Pennitz* in *Schmoeckl/Rückert/Zimmermann* (Hrsg.), HHK Bd. 1, §§ 80 - 89 Rn. 18, der zu Unrecht nicht zwischen „ideeller“ und voraussetzungslosberechtigender Familienstiftung differenziert.

278 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 5; *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 284.

279 *Helbich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 1 (4).

280 *Beinhauer*, ÖJZ 1972, S. 378 (378).

281 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 5; *Helbich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 1 (4); *Sandgruber* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2008, S. 33 (39); ausführlich dazu: *Stammer,* Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 287 ff.

282 *Sandgruber* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2008, S. 33 (39).

283 *Beinhauer*, ÖJZ 1972, S. 378 (378).

284 *Beinhauer*, ÖJZ 1972, S. 378 (379).

285 *Beinhauer* in Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft (Hrsg.), Stiftungen in Europa, S. 11 (28).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

waltungshandeln der Stiftungsbehörden geschaffen.[286] Im Anschluss daran erließen auch alle Bundesländer Stiftungs- und Fondsgesetze.[287]

2. Deutschland

Das BGB enthält Regelungen zum Stiftungsrecht in den §§ 80 - 88. Allerdings regeln diese Normen die Materie nicht umfassend. Der historische Gesetzgeber beschränkte sich auf Bestimmungen zur privatrechtlichen Seite.[288] Grund hierfür war, dass das gesamte Öffentliche Recht dem gesetzgeberischen Zuständigkeitsbereich der Einzelstaaten des deutschen Reiches zugeordnet war. Man meinte – trotz einer grundsätzlichen Anerkennung des Unterschieds privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Stiftungen – beide seien mangels materiellen Unterschieds gleich zu behandeln.[289] Die Regelungen im BGB lassen sich in drei Teilaspekte gliedern: Normen zum Entstehen der Stiftung mit vermögensrechtlichen Konsequenzen (§§ 80 - 84), zur Binnenstruktur unter Rückgriff auf das Vereinsrecht (§§ 85 - 86) und zur Auflösung, Zweckänderung sowie Abwicklung von Stiftungen (§§ 87 - 88).[290]

Dabei folgte man in den Beratungen dem Modell *Savignys*, der eine staatliche Anerkennung für zwingend notwendig hielt.[291] Damit knüpfte die Kommission, welche den 2. Entwurf des BGBs verfasste, im Wesentlichen an den bisherigen Rechtszustand an: „Die deutschen Gesetze machen die Entstehung einer mit Persönlichkeit versehenen Stiftung von der staatlichen Anerkennung abhängig. Wo besondere Vorschriften fehlen, stellt die Praxis der Regel nach dieses Erfordernis gleichsam auf.“[292] Zur Entstehung einer Stiftung bedurfte es demnach einer privatrechtlichen Willenserklärung und eines Verwaltungsaktes, der Genehmigung.[293] Wie bei anderen juristischen Personen auch ging man davon aus, dass deren Gründung nicht allein auf Grundlage der Privatautonomie erfolgen könne, sondern stets eines hoheitlichen Mitwirkungsaktes bedürfe. Die Möglichkeit einer Stiftungsgründung werde dem Einzelnen nicht aufgrund eigener Freiheit eingeräumt, sondern nur wegen der zu erwartenden Mehrung des allgemeinen Nutzens. Nur im Rahmen des Stiftungsrechts hat sich dieses Konzessionssystem bis heute erhalten.[294] Mit dieser Regelung wurden auch rechtspolitische Ziele verfolgt. Der Staat erkannte in der Möglichkeit einer dauerhaften Vermögensperpetuierung, die nicht mehr an privilegierte Zwecke gebunden war[295] sondern

---

286 *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 316.
287 Nachweise bei *Hauser/Schwar*, öNZ 2001, S. 217 (217).
288 *Coing* in *Staudinger*, §§ 1 - 89 BGB[12], Vorb. §§ 80 - 88, Rn. 3.
289 *Liermann,* Geschichte des Stiftungsrechts, S. 274 f.; *Reuter* in *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 3.2; *Pennitz* in *Schmoeckl/Rückert/Zimmermann* (Hrsg.), HkK BGB Bd. 1, §§ 80 - 89 Rn. 25.
290 *Pennitz* in *Schmoeckl/Rückert/Zimmermann* (Hrsg.), HkK BGB Bd. 1, §§ 80 - 89 Rn. 25; *Duden*, JZ 1968, S. 1 (1).
291 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 56; *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, S. 119 f., 124 ff.
292 *Mugdan*, Materialien zum BGB, S. 419.
293 *Pennitz* in *Schmoeckl/Rückert/Zimmermann* (Hrsg.), HkK Bd. 1, §§ 80 - 89 Rn. 26.
294 *Reuter* in *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 3.2. mit Verweis auf *Mugdan*, Materialien zum BGB, S. 961 f.
295 Siehe oben S. 28.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

eine Allzweck-Stiftung ermöglichte, eine potentielle Gefahr.[296] Diesen (vermeintlichen) Gefahren meinte man – mangels Festlegung auf eine Gemeinwohlförderungspflicht – nur durch einen reichseinheitlichen Genehmigungsvorbehalt begegnen zu können. Allerdings konnte aufgrund der verfassungsrechtlichen Kompetenzverteilung keine Regelungen über den Zweck und das Genehmigungsverfahren als solches erlassen werden, dennoch sollte aber eine Zweckmäßigkeitskontrolle im Rahmen dessen obligatorisch sein.[297] Wegen des stiftungsimmanenten Umstands der Vermögensperpetuierung „thue daher [die Gesetzgebung] nicht wohl, einen solchen auf unabsehbare Zeit bindenden Willen ohne jede Prüfung des Werthes oder Unwerthes seines Inhalts anzuerkennen".[298] Somit wurde es also den Ländern überlassen, eigene Regeln, welche die des BGB ausfüllen und ergänzen sollten, zu erlassen.[299] Der Verwaltung wurde auf diesem Wege ein breiter Ermessensspielraum eingeräumt, der jedenfalls faktisch einer gerichtlichen Überprüfung entzogen war. Es bestanden kaum feste Regelungen, welche die Tätigkeit der Verwaltung begrenzten.[300]

Diese landesrechtlichen Regelungen, welche insbesondere Vorschriften über das Genehmigungsverfahren und die im Rahmen dessen einzuhaltenden Voraussetzungen sowie die Stiftungsaufsicht enthielten, waren außerordentlich unterschiedlich, auch was die Anforderungen an den Zweck betraf. Zum Teil fehlten Gesetze auch gänzlich, es bestand allenfalls eine gefestigte Verwaltungspraxis.[301] Auf diese Weise entwickelten sich vielgestaltige Regelungen oder bestanden fort, was *Coing* als „außerordentlich unübersichtlich" empfand.[302]

Vor Inkrafttreten des BGB war also nach gemeinem Recht und den meisten Partikularrechten die Gründung einer Stiftung nicht auf fromme Zwecke beschränkt, sondern war zu allen erlaubten Zwecken zulässig, auch wenn meist ein Genehmigungserfordernis bestand.[303] Das deutsche Stiftungsrecht schloss privatnützige Stiftungen nicht aus.[304] Schon sehr früh gab es, beispielweise im preußischen Recht, eine Unterscheidung von Familienstiftungen und Nichtfamilienstiftungen, die auch im Rahmen des Verwaltungsverfahrens anders behandelt wurden.[305] In Bayern beispielsweise unterstanden im Gegensatz zu privatnützigen Stiftungen nur öffentliche Stiftungen, also „nicht ausschließlich privaten Zwecken" dienende, der staatlichen Aufsicht.[306] Andere Staaten des Deutschen Reichs behandelten privatnützige Stiftungen anders: In Sachsen bedurften gemeinnützige Stiftungen keiner Genehmigung, während Stiftungen, „die anderen Zwecken dienen", einer solchen bedurften.[307] Diese einzelstaatlichen Spezialitäten wurden mit dem Erlass des BGBs nicht beseitigt, sondern, in-

296 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 56, 57.
297 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 56.
298 *Mugdan*, Materialien zum BGB, S. 961.
299 *Reuter* in *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 3.3.
300 Vgl. *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, S. 89 f., 105 ff.; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 20.
301 *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, S. 125.
302 *Coing* in *Staudinger,* §§ 1 - 89 BGB[11], Vorb. §§ 80 - 89 Rn. 3a.
303 *Coing* in *Staudinger,* §§ 1 - 89 BGB[11], Vorb. §§ 80 - 89 Rn. 3.
304 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 61.
305 Vgl. *Ballerstedt/Salzwedel,* Gutachten für den 44. DJT in Verhandlungen des 44. DJT, Bd. 1, Teil 5, S. 13.
306 *Coing* in *Staudinger,* §§ 1 - 89 BGB[11], Vorb. §§ 80 - 89 Rn. 23.
307 *Mugdan*, Materialien zum BGB, S. 420.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dem wesentliche Teile des Stiftungsrechts dem Öffentlichen Recht zugeordnet blieben, dauerhaft festgeschrieben.

Der Nationalsozialismus hatte in Deutschland ebenso vernichtende Folgen wie in Österreich, besonders jüdische Stiftungen wurden aufgehoben und nicht mehr genehmigt.[308] Dazu bedurfte es wegen des Konzessionsystems und der offenen Tatbestände keiner tiefgreifenden Änderung des Stiftungsrechts.[309] Auch die Folgen der Weltkriege sowie der damit einhergehenden politischen Implikationen und der wirtschaftlichen Turbulenzen, in denen sich das Deutsche Reich befand, wirkten sich sehr negativ auf die Stiftungslandschaft aus. In sowjetisch besetzen Mitteldeutschland wurde sie nach dem 2. Weltkrieg beinahe gänzlich vernichtet.[310] In der Bundesrepublik allerdings führte wachsender Wohlstand zu einer rasanten Wiederauferstehung, wobei die weit überwiegende Anzahl der Stiftungen gemeinnützige Zwecke verfolgt.[311]

3. Resümee

Sowohl auf dem Gebiet der heutigen Bundesrepublik Deutschland wie auch auf dem Gebiet der heutigen Republik Österreich blickt man also auf eine Stiftungstradition zurück, die sich jedenfalls über viele Jahrhunderte erstreckt. Konturen und Unterschiede wurden stark unter den beiden großen Kodifikationen, dem ABGB (1811) und dem BGB (1900), sichtbar oder bildeten sich heraus. Obwohl beide Staaten beziehungsweise deren Vorgänger viele kulturelle und geschichtliche Gemeinsamkeiten aufweisen, was sich insbesondere anhand der schweren Einschnitte in das Stiftungswesen während der Weltkriege und den damit einhergehenden politischen Umwälzungen zeigt, entwickelten sich die Stiftungsrechte und auch die Stiftungswirklichkeiten besonders im Laufe des 19. und 20. Jahrhunderts stark auseinander. Während in Österreich nach einer Hochzeit am Ende des 19. Jahrhunderts die Stiftung als Rechtsform letztlich beinahe in Vergessenheit geriet, trieb sie in Deutschland bemerkenswerte Blüten und wurde zu einem wichtigen Teil der Zivilgesellschaft.

Ein weiterer Unterschied fällt ins Auge: Wie in vielen Stiftungsrechten im romanischen Rechtskreis stand eine Allzweck-Stiftung, mit der auch privatnützige Ziele verfolgt werden konnte, in Österreich nicht zur Verfügung.[312] Während bis in das Jahr 1974, als das BStFG in Kraft trat, vereinzelt noch die Existenz der Stiftung als juristische Person im österreichischen Recht bestritten wurde,[313] gab es in Deutschland eine „praktisch befriedigende“[314] Rechtslage, die sowohl die Verfolgung gemeinnütziger wie auch eigennütziger Zwecke

---

308 *Liermann,* Geschichte des Stiftungsrechts, S. 285 ff.

309 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 59; Ausführlich dazu: *Rawert/Ajzensztejn* in *v. Campenhausen/Kronke/Werner* (Hrsg.), Stiftungen in Deutschland und Europa, S. 157 - 181.

310 v. *Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.)*,* Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 59.

311 Vgl. *Mecking* in *Werner/Saenger* (Hrsg.), Die Stiftung*,* Rn. 107 ff.; *Strachwitz* in *Strachwitz/Mercker* (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, S. 33 (43 f.); siehe oben S. 4.

312 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 187; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 61; *Neuhoff* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 61 (73).

313 Vgl. *Coing* in *Staudinger,* §§ 1 - 89 BGB[11], Vorb. §§ 80 - 89 Rn. 28.

314 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 63.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ermöglichte.[315] Allerdings hat die Gründung einer Stiftung bereits vor Inkraftsetzung des BGBs einen staatlichen Mitwirkungsakt erfordert, wenn auch zum Teil für privatnützige Stiftungen, insbesondere für Familienstiftungen, besondere Regelungen vorhanden waren. Dieser Vorbehalt entwickelte sich ursprünglich teils als Reaktionsmöglichkeit des Obrigkeitsstaates auf als unerwünscht betrachtete private oder kirchliche Initiativen in Bereichen staatlicher Monopolstellung, ist teils Relikt aus einer überkommenen Anschauung der juristischen Person im Allgemeinen und der Stiftung im Speziellen.[316] Während ursprünglich alle juristischen Personen eines solchen staatlichen Aktes bedurften, hat sich dieser über die Zeit seit 1900 nur noch bei den Stiftungen erhalten. Hinzu kommt die aus der föderalen Struktur der Bundesrepublik herrührende uneinheitliche Regelung des öffentlichen Stiftungsrechtes, welches aufgrund der Genehmigungsvoraussetzung allerdings eine nicht unwesentliche Rolle spielt.

III. Jüngste Entwicklung

Die beiden zu vergleichenden Rechtsordnungen standen also zum Ende des 20. Jahrhunderts vor grundsätzlich anderen Ausgangssituationen. Während der bundesrepublikanische Gesetzgeber eine vorgefundene Regelung, die aufgrund der verfassungsrechtlichen Kompetenzverteilung nur zum Teil in seinem Zuständigkeitsbereich liegt, fortentwickelte und hierbei insbesondere die stark von gemeinnützigen Stiftungen dominierte Rechtsrealität vor Augen hatte, sah sich der österreichische Gesetzgeber vor einem unbestellten Acker: Eine Stiftung, mit der privatnützige Zwecke verfolgt werden konnten, stellte die österreichische Rechtsordnung niemals zuvor zur Verfügung. Diese grundverschiedenen Ausgangssituationen gilt es bei der nun folgenden Darstellung der jüngsten Rechtsentwicklung, welche Grundlage für den Gegenstand dieser Arbeit, den Vergleich zweier sehr ähnlicher Rechtsinstitute ist, zu berücksichtigen. Sowohl in Österreich wie auch in Deutschland wurde nach dem zweiten Weltkrieg und der Zeit des Wiederaufbaus eine umfassende Diskussion über die Modernisierung des Stiftungsrechts angestoßen, die in jüngster Zeit jeweils im Erlass von Gesetzen, auf österreichischer Seite dem Privatstiftungsgesetz, auf deutscher Seite dem Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, mündete. Bemerkenswert ist, wie ähnliche Aspekte vor sehr verschiedenen Hintergründen des Stiftungsrechts und der entsprechenden Stiftungswirklichkeit diskutiert wurden.

1. Deutschland

In den Nachkriegsjahren spielte das Stiftungsrecht zunächst in Deutschland keine bedeutende Rolle – weder im öffentlichen Bewusstsein noch in der juristischen Diskussion. Das änderte sich im Laufe der 1960er Jahre, als im Rahmen des 44. Deutschen Juristentages in Hannover 1962 eine Debatte um eine Reform des Stiftungsrechts aufkam.

---

315 *Dutta*, RabelsZ 2013, S. 828 (835) weist zu Recht darauf hin, dass dies angesichts des Verbots der Fideikommisse bemerkenswert ist.

316 *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, S. 88.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

a. Entwicklung des Stiftungsrechts bis 1997

Im Rahmen dessen fanden Erörterungen unter dem Topos „Soll das Stiftungsrecht bundesrechtlich vereinheitlicht werden und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundsätzen?“ statt. Der DJT stellte, angestoßen von bedeutenden gemeinnützigen Stiftungsgründungen und zunehmendem wirtschaftlichen Wohlstand, das an Bedeutung gewinnende Stiftungsrecht auf den Prüfstand.[317] Man setzte eine Kommission ein, welche Vorschläge zur Reform des Stiftungsrechts erarbeiten sollte. Aufgrund des Kommissionsberichtes, eines Gutachtens der Bonner Professoren *Ballerstedt* und *Salzwedel*,[318] eines Referates von *Mestmäcker*[319], der Erörterungen des DJT,[320] des Berichtes der Studienkommission[321] des DJT und der darauf ergangenen Diskussion in der Literatur entwickelten sich einige bedeutende Anregungen. So wurde der Erlass eines möglichst umfassenden Bundesstiftungsgesetzes[322] und die Aufgabe des Konzessionssystems, also ein Verzicht auf die staatliche Genehmigung, zugunsten eines Normativsystems gefordert. Zudem sollte ein Stiftungsregister aufgebaut werden.[323] Durchaus kritische Stimmen kamen allerdings in Bezug auf privatnützige Stiftungen, insbesondere Familienstiftungen, auf. So hält *Duden*, Vorsitzender der Arbeitsgemeinschaft „Stiftungsrecht“ des DJT fest: „Das BGB ist mit seinen erwähnten Möglichkeiten zur Familienfürsorge nicht kleinlich, und es gibt so viel weitere Möglichkeiten zur Familienfürsorge in noch ferner Zukunft, die Familiengesellschaft, den Familienverein, die Schenkung unter Auflage („unselbstständige Stiftung“), auch die Kombination der Familiengesellschaft mit einer gemeinnützigen Stiftung und wohl noch anderem, daß die rechtsfähige Familienstiftung überflüssig erscheinen kann.“[324] Abseits von diesen rechtspolitischen Überlegungen wurde – entgegen der wohl herrschenden Meinung – auch die Zulässigkeit der Familienstiftung in Frage gestellt.[325] Die Studienkommission, welche im Auftrag des DJT Vorschläge zur Reform des Stiftungsrechts erarbeiten sollte, sah jedoch

317 *Rawert* in *Hager* (Hrsg.), Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht, S. 18 (19 f.).

318 *Ballerstedt/Salzwedel,* Gutachten für den 44. DJT in Verhandlungen des 44. DJT, Bd. 1, Teil 5, S. 1 - 76.

319 *Mestmäcker,* Referat vor dem 44. DJT in Verhandlungen des 44. DJT, Bd. 2, S. G 1 - 30.

320 Vgl. Verhandlungen des 44. DJT, Bd. 2, S. G 1 - 96 mit Anlagen.

321 *Studienkommission des Deutschen Juristentages*, Vorschläge zur Reform des Stiftungsrechts.

322 *Ballerstedt/Salzwedel* kritisierten die bisherige Rechtslage als „zersplittert, lückenhaft, uneinheitlich und veraltet“, Gutachten für den 44. DJT in Verhandlungen des 44. DJT, Bd. 1, Teil 5, S. 31.

323 *Seifart* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch², § 6 Rn. 3 ff.; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 63 f.; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 4; *Duden*, JZ 1968, S. 1 (1 ff.).

324 *Duden*, JZ 1968, S. 1 (4); vgl. auch *Ballerstedt/Salzwedel,* Gutachten für den 44. DJT in Verhandlungen des 44. DJT, Bd. 1, Teil 5, S. 1 (31 f), die allerdings keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Familienstiftung sehen; vgl. *Neuhoff* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 61 (76).

325 Siehe Nachweise bei *Rawert* in *Staudinger*, §§ 21 - 103 (1995), Vorb. §§ 80 ff. Rn. 128 und *Coing* in *Staudinger*, §§ 1 - 89 BGB[12], Vorb. §§ 80 - 88 Rn. 11; zur Rechtslage nach der Modernisierung des Stiftungsrechts vgl. Nachweise bei *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 185.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

davon ab, grundsätzliche Bedenken gegen Familienstiftungen geltend zu machen, wobei sie dennoch eine zeitliche Begrenzung von 30 Jahren anregte.[326]

Eine grundlegende Änderung des Stiftungsrechts hat die Reformdiskussion allerdings nicht bewirkt. Es ist aber wohl maßgeblich auf die Beratungen im Rahmen des DJT zurückzuführen, dass die Bundesregierung zu Beginn der 70er Jahre eine interministerielle Arbeitsgruppe Stiftungsrecht einsetzte.[327] Ihre Aufgabe war es, „die Stiftungswirklichkeit und neue Tendenzen im Stiftungswesen zu erforschen"[328]. Diese Arbeiten sollten die Prüfung der Frage erleichtern, ob eine bundeseinheitliche Reform des Stiftungsrechts erforderlich sei.[329] Die Arbeitsgruppe stellte in ihrem 1974 veröffentlichten Abschlussbericht fest, dass eine Reform des Stiftungsrechts nicht notwendig sei.[330] Eine bundeseinheitliche Regelung des Stiftungsrechtes sei nach der Verabschiedung zahlreicher moderner Landesstiftungsgesetze, welche eine weitgehende Rechtsvereinheitlichung bewirkt hätten, überflüssig.[331] Auch die im Rahmen der Erörterungen des DJTs aufgekommenen kritischen Stimmen zur Familienstiftung konnte die Arbeitsgruppe nicht teilen. So könne für die Gründung dieses historisch gewachsenen Instituts sogar ein Bedürfnis bestehen, etwa um ein Auseinanderbrechen eines Unternehmens nach einem Erbfall zu vermeiden oder um unfähige Erben von der Geschäftsführung auszuschließen.[332]

Entsprechend des Ergebnisses der Arbeitsgruppe kam es nicht zu der in Wissenschaft und Praxis geforderten Reform des Stiftungsrechts, insbesondere nicht zu der Aufgabe des kritisierten Konzessions- zugunsten eines Normativsystems.[333] Diese Entwicklung traf – besonders angesichts der im Rahmen der Reformdiskussion thematisierten Defizite des deutschen Stiftungsrechts – nicht auf Akzeptanz, so dass die Wissenschaft daranging, die bestehenden Defizite auf Basis der gegebenen Gesetzeslage auszugleichen.[334] Wichtigstes Mittel hierzu war die Anerkennung eines „Grundrechts auf Stiftung".[335] Angesichts der Tatsache, dass

---

326 *Studienkommission des Deutschen Juristentages*, Vorschläge zur Reform des Stiftungsrechts, S. 47.

327 *Seifart* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 8.

328 Bericht der Arbeitsgruppe, abgedruckt in Deutsches Stiftungswesen 1966 - 1976, S. 361 - 428 (362).

329 Bericht der Arbeitsgruppe, abgedruckt in Deutsches Stiftungswesen 1966 - 1976, S. 361 - 428 (369).

330 Bericht der Arbeitsgruppe, abgedruckt in Deutsches Stiftungswesen 1966 - 1976, S. 361 - 428 (410).

331 Bericht der Arbeitsgruppe, abgedruckt in Deutsches Stiftungswesen 1966 - 1976, S. 361 - 428 (376 ff.).

332 Bericht der Arbeitsgruppe, abgedruckt in Deutsches Stiftungswesen 1966 - 1976, S. 361 - 428 (393).

333 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 6; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 64; *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 64.

334 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 7; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 65; ausführlich zur Entwicklung im Anschluss an den DJT *Rawert* in *Hager* (Hrsg.), Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht, S. 18 (21 ff.).

335 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 20; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 28; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 4 Rn. 8; grundlegend dazu *Frohwein*, Grundrecht auf Stiftung, S. 11 ff.; ablehnend

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der historische Gesetzgeber von einem freien Ermessen der Stiftungsbehörden in Ausübung seiner Genehmigungsobliegenheit ausging, sollte durch eine grundrechtliche Absicherung der Stifterfreiheit eine den unter dem GG gewandelten Vorstellungen entsprechende Verwaltungspraxis sichergestellt werden.[336] Häufig wurde daher bereits angenommen, es bestehe nach Anerkennung des Grundrechts auf Stiftung bereits materiell ein Normativsystem.[337]

Zudem stellte das BVerwG 1972 in einer Grundsatzentscheidung fest: „… gerade eine Stiftung, die als ständige Einrichtung bei der Gestaltung von Gegenwart und Zukunft mitwirken soll, bedarf für die Betätigung im Rahmen dieser ihr vom Stifter gesetzten Aufgabe des Schutzes der Grundrechte gegen unberechtigte Eingriffe des Staates. […] Die Handlungsfreiheit der Stiftung […] schließt eine Stiftungsaufsicht nicht aus. Allerdings darf diese Aufsicht die erwähnte Gewährleistung der Klägerin nicht antasten und ihre Handlungsfreiheit nur insoweit einschränken, als das erforderlich ist, um sicherzustellen, daß die Angelegenheiten der Stiftung in Übereinstimmung mit dem Gesetz und der Stiftungssatzung besorgt werden.“[338] Mithin waren stiftungsaufsichtsbehördliche Maßnahmen auf reine Rechtmäßigkeitskontrolle beschränkt.[339] Insgesamt wurde dem Stiftungsrecht mehr Aufmerksamkeit gewidmet als dies vorher der Fall vor.[340]

Zudem zeigten sich starke Strömungen, Stiftungen, die wirtschaftliche und/oder privatnützige Zwecke verfolgen, durch Analogien zum Vereins- und Erbrecht mit Grundprinzipien des deutschen Zivilrechts für unvereinbar und damit unzulässig zu erklären.[341] Einen besonderen Höhepunkt der Diskussion stellt dabei ein im Jahre 1987 von der Arbeitsgemeinschaft Deutscher Stiftungen veranstaltetes Symposium dar, welches *Rawert* als den „wahren Nukleus der modernen Stiftungsrechtswissenschaft“[342] bezeichnet. Thematisch knüpfte man dort an die bisherigen Erörterungen an, nämlich „wieder und wieder die Stiftung im System

---

stand dem *Salzwedel*, Gutachten für den 44. DJT in Verhandlungen des 44. DJT, Bd. 1, S. 67 ff. gegenüber.

336 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 20.

337 *Rawert* in *Staudinger*, §§ 21 - 106 BGB[13], Vorb. §§ 80 ff. Rn. 48; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 4 Rn. 19; zurückhaltender ist *Reuter* in Münchener Kommentar BGB[4], Vorb. § 80 Rn. 9, der unter Bezugnahme auf die Rechtspraxis darauf hinweist, Stiftungsgründungen seien „Verhandlungssache“.

338 BVerwG v. 22.9.1972 - Az. VII C 27.71, Stiftungen in der Rechtsprechung II, S. 89 (90, 91) (= BeckRS 1972, 30442520).

339 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 64.

340 *Rawert* in *Hager* (Hrsg.), Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht, S. 18 (19 ff.).

341 *Rawert* in *Hager* (Hrsg.), Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht, S. 18 (21 ff.) m. w. N.; siehe dazu auch S. 56 ff.

342 *Rawert* in *Hager* (Hrsg.), Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht, S. 18 (22); ähnlich *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 65. Die Beiträge dazu von *Schulze* (Historischer Hintergrund des Stiftungsrechts), *Neuhoff* (Die gemeinwohlkonforme Allzweckstiftung als Gegenstand des Stiftungsrechts des BGB), *Reuter* (Stiftungen und Vereinsrecht – Konsequenzen aus Übereinstimmungen und Unterschieden), *Goerdeler* (Unternehmensträgerstiftung im System des Stiftungsrechts), *von Rinteln* (Rechtstatsachen der Familienstiftung), *Ipsen* (Staat und Stiftung – Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Standort der Stiftung des privaten Rechts) und *Flämig* (Die Deformation des gemeinnützigen Stiftungswesen durch das Steuerrecht) finden sich in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 29 - 175.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

des Grundrechtsschutzes, Normativsystem versus Konzessionssystem, zulässige Stiftungszwecke und die Grenzen staatlicher Stiftungsaufsicht".[343]

Im Rahmen der Diskussion hätten sich, so *Rawert*, zwei grundsätzlich unterschiedliche Denkschulen gegenübergestanden. Auf der einen Seite gab es Vertreter eines instrumentalistischen Ansatzes. Für diese habe die Stiftung eine zweckneutrale Rechtsform dargestellt, welche auch außerhalb typischer, meist also gemeinnütziger, Einsatzgebiete, ohne Weiteres zur Anwendung kommen dürfe.[344] Die Gegenposition sei von „Systematikern" auf der anderen Seite eingenommen worden, welche aufgrund der Besonderheiten der Stiftung darauf hingewiesen hätten, dass „trotz grundsätzlicher Anerkennung verfassungsrechtlicher verbürgter Privatautonomie des Stifters [die Stiftung] nicht in Widerspruch zu anderen Wertentscheidungen der Rechtsordnung treten dürfe".[345]

b. Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts

Die vorwiegend in der Wissenschaft entwickelten Ideen fanden im Jahre 1997 und damit zehn Jahre nach dem erwähnten wegweisenden Symposium der Arbeitsgemeinschaft Deutscher Stiftungen Eingang in parlamentarische Abläufe. So brachte die Fraktion *Bündnis 90/Die Grünen* am 1.12.1997 den Entwurf eines Gesetzes zur Förderung des Stiftungswesens (StiftFördG)[346], der sich ausdrücklich auf die Verhandlungen des 44. DJTs und die daran anknüpfende Diskussion bezog,[347] in den Bundestag ein. Dieser sah eine Abkehr vom bisherigen Konzessionssystem zu einem Normativsystem mit Register vor[348] und rückte die Funktion der Stiftung als Möglichkeit des Bürgertums, in Ergänzung zur staatlichen Grundversorgung einen dauerhaften Beitrag zur Gemeinwohlpflege leisten zu können, in den Mittelpunkt.[349] Eine Stiftung sollte dem Entwurf zufolge durch das Stiftungsgeschäft und – in Parallele zu anderen juristischen Personen – die Eintragung in ein einzurichtendes Stiftungsregister entstehen, wobei für die zuständigen Gerichte kein Ermessen vorgesehen war.[350] Bestandteil des Vorschlags war aber auch eine Begrenzung der zulässigen Stiftungszwecke in Bezug auf unternehmensverbundene Stiftungen und Stiftungen, welche überwiegend der Versorgung eines lediglich durch persönliche Merkmale bestimmten Kreises von Begünstigten (insbesondere Familienstiftungen) dienen.[351] Unternehmensverbundene Stiftungen lehnte der Entwurf besonders aus ordnungspolitischen Gesichtspunkten ab, denn die strenge Zweckbindung und die staatliche Stiftungsaufsicht machten demnach die Stiftung zu einer sehr unflexiblen Rechtsform, welche den Erfordernissen der Wirtschaft nur schwer-

343 *Rawert* in *Hager* (Hrsg.), Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht, S. 18 (22).
344 *Rawert* in *Hager* (Hrsg.), Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht, S. 18 (22 f.).
345 *Rawert* in *Hager* (Hrsg.), Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht, S. 18 (23). *Rawert* selbst zählte sich übrigens zu den „Systematikern" und nennt beispielhaft für den „Schulenstreit" *Rawert*, ZEV 1999, S. 294 ff. mit Replik *Schiffer*, ZEV 1999, S. 424 ff. und Duplik *Rawert*, ZEV 1999, 426 f.
346 BT-Drs. 13/9320; *Rawert* hat lt. *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 17 die Entwicklung des Entwurfes beratend begleitet.
347 BT-Drs. 13/9320, S. 7.
348 BT-Drs. 13/9320, S. 2, 3, 7.
349 BT-Drs. 13/9320, S. 1.
350 BT-Drs. 13/9320, S. 7.
351 BT-Drs. 13/9320, S. 8.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lich gerecht werden könne. Auch passe das Fehlen eines personalen Eigentümers nicht zu der von privaten Erwerbsinteressen geprägten Wirtschaftsordnung.[352] Familienstiftungen seien mit einem Grundgedanken des BGBs, der Unzulässigkeit der Bildung eines dauerhaften familiär gebundenen Sondervermögens, nicht vereinbar und sollten auf 30 Jahre beschränkt werden, wobei eine Verlängerung dieser Frist unter gewissen Voraussetzungen vorgesehen war.[353] Ebenfalls enthielt der Entwurf zahlreiche Vorschläge zu steuerrechtlichen Besserstellung von gemeinnützigen Stiftungen und deren Stifter.

Dem stellte die *FDP* den Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Stiftungsrechts (StiftRReformG)[354] vom 28.1.1999 gegenüber. Auch dieser Vorschlag betonte die Rolle der Stiftungen, welche diese im gemeinnützigen Bereich, gerade in Anbetracht der angespannten Haushaltslage des Staates, spielen könnten. Auch die *FDP* regte die Aufhebung des Genehmigungserfordernisses an und machte anfangs die Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung allein von einer notariellen Beurkundung abhängig.[355] Von dieser Position wich die *FDP* jedoch später ab und verlangte sodann, ebenfalls zur Entstehung einer Stiftung, die Eintragung in ein Stiftungsregister.[356] Entgegen dem Vorschlag der Fraktion *Bündnis 90/Die Grünen* jedoch waren im Gesetzesentwurf der *FDP* keine so weitgehenden Restriktionen für unternehmensverbundene Stiftungen und Versorgungsstiftungen vorgesehen. Vielmehr sollte durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung der Streit über deren Zulässigkeit beendet werden. Einzig der Betrieb eines Handelsgewerbes und die Beteiligung an einer Personengesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin wollte man der Stiftung untersagen.[357] Auch der Vorschlag der Liberalen sah steuerliche Vergünstigungen für gemeinnützige Stiftungen vor.[358]

Die *CDU* beteiligte sich an der parlamentarischen Debatte nicht mit einem Gesetzesentwurf, sondern mit einem Entschließungsantrag[359] vom 9.11.1999. Auch hierin hob man die Bedeutung von Stiftungen für den dritten Sektor hervor. Diesem sollte durch ein eigenes Bundesstiftungsgesetz Rechnung getragen werden,[360] welches die „uneinheitlichen und unüberschaubaren" bisherigen Regelungen abschaffen müsse.[361] Wesentlicher Punkt des Antrags war eine klare Fixierung der Stiftungszwecke auf das Gemeinwohl.[362] Dies hätte die Gründung privatnütziger Stiftungen unzulässig gemacht. Wie *Bündnis 90/Die Grünen* und die *FDP* regte auch die *CDU* steuerrechtliche Änderungen an, um bürgerschaftliches Engagement zu fördern.[363] Die *SPD* enthielt sich – mit Rücksicht auf den grünen Koalitionspartner – eigener Diskussionsbeiträge.[364]

---

352 BT-Drs. 13/9320, S. 9.
353 BT-Drs. 13/9320, S. 3, 10.
354 BT-Drs. 14/336.
355 BT-Drs. 14/336, S. 6.
356 BT-Drs. 14/3043.
357 BT-Drs. 14/336, S. 3, 6; diese Regelung wäre der Rechtslage bei der österreichischen Privatstiftung nahe gekommen (§ 1 Abs. 2 PSG).
358 BT-Drs. 14/336, S. 4, 7.
359 BT-Drs. 14/2029.
360 BT-Drs. 14/2029, S. 1, 2.
361 BT-Drs. 14/2029, S. 5.
362 BT-Drs. 14/2029, S. 1, 2, 6.
363 BT-Drs. 14/2029, S. 3 f.
364 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 69.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Mit Ausnahme des Vorschlags der *FDP* hielten also die anderen Fraktionen, welche sich an der Diskussion beteiligten, wesentliche Einschränkungen im Bereich der privatnützigen Stiftungen für geboten.[365] Alle relevanten Diskutanten rückten gemeinnützige Stiftungen in den Mittelpunkt und betonten stets deren wichtige Funktion als Element der Zivilgesellschaft und die damit gewährleistende Ergänzung des staatlichen Handelns in diesem Bereich. Die steuerrechtlichen Privilegierungen, welche in allen Gesetzesentwürfen vorgesehen waren, fanden Eingang in das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen.[366] Kerninhalt war die Schaffung steuerrechtlicher Anreize für Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen.[367] Die Regelung fand allgemein Anklang,[368] wobei sie zum Teil als zu kompliziert kritisiert wurde.[369] Dabei ging man allgemein davon aus, dass mit der vorrangigen Behandlung der steuerrechtlichen Fragen nur ein erster Schritt auf dem Weg einer umfassenden Reform des Stiftungsrechts gegangen worden sei und bald eine Reform des Stiftungszivilrechts folgen müsse und werde.[370] Allerdings bremste die Vorziehung der Reform des Stiftungssteuerrechts offenkundig den Enthusiasmus, auch das Stiftungsprivatrecht anzupassen. Besonders wird dies der fehlenden Reformbereitschaft der Länder und den maßgeblichen Interessenvertretungsverbänden, namentlich dem Bundesverband Deutscher Stiftungen,[371] angelastet.[372]

Um die Länderinteressen angemessen zu berücksichtigen, sah sich die damalige Bundesministerin der Justiz, *Däubler-Gmelin*, veranlasst, eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe einzusetzen.[373] Deren Aufgabe war es, die aktuelle Diskussion aufzugreifen und zu überprüfen, ob Reformbedarf auf dem Gebiet des Stiftungszivilrechts bestehe und gegebenenfalls Änderungsvorschläge zu unterbreiten.[374] An der Arbeitsgruppe waren die Bundesländer durch die für Stiftungsrecht zuständigen Ressorts sowie einige Landesjustizverwaltungen vertreten. Der Bund war durch fünf Ministerien und den Beauftragten der Bundesregierung für Angelegenheiten von Kultur und Medien repräsentiert.[375] Die Gruppe kam zu dem Ergebnis, dass sich das bestehende Genehmigungssystem grundsätzlich bewährt habe, weil das Genehmi-

365 Zum rechtspolitischen Hintergrund *Saenger/Arndt*, ZRP 2000, S. 13 (15 ff.), welche die Fortentwicklung des Fideikommissverbots angesichts der Gegebenheiten einer modernen Verkehrswirtschaft nicht für geboten halten und auch die geplanten Einschränkungen der Unternehmensstiftung mit dem Grundrecht auf Stiftung nicht als vereinbar ansehen.

366 BGBl. I 2000, S. 1034 ff.

367 *Hüttemann*, DB 2000, S. 1584 (1584).

368 Nachweise bei *Lex,* DStR 2000, S. 1939 (1939).

369 *Hüttemann,* DB 2000, S. 1584 (1592); *Lex,* DStR 2000, S. 1939 (1944).

370 *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, S. 421 (428); *Hüttemann,* DB 2000, S. 1584 (1592); *Muscheler*, ZRP 2000, S. 390 (390); *Funke* in *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, S. 219 (220).

371 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 20.

372 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 – 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 71; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 20 f.

373 *Nissel*, Das neue Stiftungsrecht, Rn. 26; *Hüttemann* weist in ZHR 2003, S. 35 (38) darauf hin, dass die Länder zudem – unter anderem mit Hinweis auf die „unklare konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes“ – massiv auf die Einsetzung einer solchen Gruppe gedrungen hätten.

374 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001, abrufbar unter: http://www.bmj.de/SharedDocs/Downloads/DE/pdfs/Stiftungsrecht_Bund_Laender_Arbeitsgruppe.pdf?__blob=publicationFile (zuletzt abgerufen am 15.09.2011, 09:06 Uhr), S. 9.

375 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, S. 8.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gungsverfahren bei der Errichtung von Stiftungen überwiegend im Einvernehmen zwischen Stifter und Behörden in einem akzeptablen Zeitrahmen ablaufe. Eine Verbesserung der Situation sei durch einen Wechsel zu einem Registrierungsverfahren nicht zu erwarten. Allerdings solle um den als anerkannt unterstellten Rechtsanspruch auf Genehmigung einer Stiftung zu unterstreichen, in § 80 Abs. 1 BGB der Begriff „Genehmigung" durch das Wort „Anerkennung" ersetzt werden.[376] Auch sprach sich die Arbeitsgruppe gegen eine Beschränkung der möglichen Stiftungszwecke und damit für die Beibehaltung der bisherigen Rechtslage, welcher das Konzept der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung zu Grunde liege, aus.[377]

Im Besonderen beschäftigte sich die Arbeitsgruppe auch mit der Familienstiftung und lehnte sowohl Zulässigkeitsbeschränkungen als auch eine zeitliche Limitierung ab. Stimmen aus der Literatur, welche die Zulässigkeit der Familienstiftung auf Grundlage de lege lata verneinten,[378] wies sie als unzutreffend zurück. Die Gruppe sah keine durchgreifenden Gründe für eine Einschränkung oder gar ein Verbot von Familienstiftungen. Vielmehr spreche die geringe Verbreitung dieses Rechtsinstituts, die Arbeitsgruppe konnte einen Bestand von 535 Familienstiftungen in Deutschland ermitteln, die erhebliche Steuerbelastung durch die Erbersatzsteuer sowie die „Eignung der Familienstiftung zur immer wichtiger werdenden privaten Altersvorsorge" für eine Beibehaltung.[379]

Das Schrifttum hat den Bericht der Arbeitsgruppe zumeist kritisch aufgenommen. Bereits durch die Zusammensetzung des Gremiums sah man die Möglichkeit der Erfüllung des „ergebnisoffenen" Prüfungsauftrags als nicht gegeben an. Die Mitglieder der Kommission seien nicht in der Lage, ihre bisherige Arbeit selbstkritisch zu reflektieren. Auch habe sich die Gruppe nicht angemessen mit den einzelnen Reformvorschlägen auseinandergesetzt.[380] *Hüttemann* wies auf Parallelen zur interministeriellen Arbeitsgruppe, welche im Nachgang des DJT 1964 die Notwendigkeit einer Stiftungsrechtsreform prüfen sollte, hin, die ebenfalls keine Notwendigkeit hierfür sah.[381]

Dennoch wurde der Bericht der Arbeitsgruppe Grundlage des Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts[382].[383] Nach neuem Recht wurden die Voraussetzungen für die Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung abschließend im BGB geregelt und damit die Mehrspurigkeit zwischen Landes- und Bundesrecht in diesem Bereich beseitigt.[384] Im Vergleich zur überkommenen Rechtslage wurde der Begriff der „Genehmigung" durch „Anerkennung" ersetzt, was freilich keine inhaltliche Auswirkung hatte, denn im Kern blieb es beim bishe-

376 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, S. 4.
377 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, S. 5, 38.
378 Bspw. *Rawert* in *Staudinger*, §§ 21 - 103 BGB[13], Vorb. §§ 80 ff. Rn. 132; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB[4], Vorb. § 80 Rn. 34.
379 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, S. 45 ff.; Zitat a. E. S. 47.
380 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff., Rn. 72; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 23; jeweils m. w. N.
381 *Hüttemann*, ZHR 2003, S. 35 (39); siehe auch S. 35 ff.
382 „Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts" v. 15.7.2002, BGBl. I 2002, S. 2634.
383 *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 66; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 25.
384 *Hüttemann*, ZHR 2003, S. 35 (36); *Schwarz,* DStR 2002, S. 1718 (1720)*; Stumpf* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli* (Hrsg.), Stiftungsrecht, S. 55; *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 68.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

rigen Konzessionssystem.[385] Durch die Neufassung der Regelung wird allerdings dem Stifter ausdrücklich ein Rechtsanspruch auf Anerkennung „seiner" Stiftung eingeräumt.[386] Gemäß § 80 Abs. 2 BGB ist die Stiftung als rechtsfähig anzuerkennen, wenn das Stiftungsgeschäft den Anforderungen des § 81 Abs. 1 BGB genügt, die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint und der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet.

Die weiteren Änderungen waren zumeist redaktioneller Natur.[387] Sonderregelungen für Familienstiftungen, die während der Reformdebatte immer wieder gefordert wurden und letztlich auch in verschiedenen Gesetzesentwürfen Niederschlag fanden, blieben aus. Damit wurden wesentliche Forderungen der Wissenschaft, insbesondere die Einführung eines Registersystems, nicht umgesetzt. Entsprechend ist das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts auf deutliche Kritik gestoßen.[388]

2. Österreich

In der österreichischen Rechtsordnung spielte die Stiftung auch nach dem 2. Weltkrieg zunächst keine wesentliche Rolle, weder in der öffentlichen Wahrnehmung, noch in der juristischen Diskussion. Anfangs fehlten auch gesetzliche Regelungen, die oben erwähnten „politischen Verordnungen" galten fort, wurden aber nur in seltenen Fällen von den zuständigen Behörden angewandt.[389]

a. Entwicklung bis Stiftungsrechts bis 1990

Erst im Jahre 1974 wurde mit dem BStFG und den dazu gleichlaufenden später folgenden Landesgesetzen das Stiftungsrecht einheitlich geregelt. Wie gezeigt, stand aber keine Stiftung zur Verfügung, welche die Verfolgung privatnütziger Zwecke ermöglichte, was zu einer geringen Bedeutung und Beachtung des Stiftungswesens in Österreich führte.[390] Dies wurde in Wissenschaft und Praxis zunehmend als misslich empfunden, so dass die Forde-

---

385 *Hüttemann*, ZHR 2003, S. 35 (39); *Burgard*, NZG 2002, S. 297 (298); *Schwarz,* DStR 2002, S. 1718 (1719); *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 67; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 25.

386 *Hüttemann*, ZHR 2003, S. 35 (36); *Schwarz,* DStR 2002, S. 1718 (1720); *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 5 Rn. 67.

387 *Hüttemann*, ZHR 2003, S. 35 (37).

388 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 73 kritisieren, dass zahlreiche klärungsbedürfte Fragen offen geblieben seien und der Tatbestand, der als „Recht auf Stiftung" gefeiert worden sei, sich lediglich als Konglomerat unbestimmter Rechtsbegriffe darstelle; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 25 sieht faktisch keinerlei materielle Änderungen; *Muscheler,* NJW 2003, S. 3161 (3166) hält das Gesetz in Teilen für „rechtspolitisch verfehlt und verfassungswidrig"; *Andrick*, RNotZ 2002, S. 441 (444) zollt dem Gesetzgeber demgegenüber Anerkennung. Er habe den Blick dafür bewahrt, das zu ändern, was änderungsbedürftig war; ähnlich *Andrick/Suerbaum,* NJW 2002, S. 2905 (2909 f.); *Schiffer,* NJW 2004, S. 2497 (2498), meint, die Stifterfreiheit werde gestärkt; positiv auch *Lex*, ZEV 2002, S. 405 (408).

389 *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, S. 312 ff.

390 *Fuchs*, RdW 1991, S. 314 (314).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

rungen, eine entsprechende Rechtsform zu schaffen, stetig zunahmen. Mit der Beschränkung auf gemeinnützige und mildtätige Zwecke war auch der Betrieb eines Unternehmens kein zulässiger Zweck.[391] Besonders der Wiener Rechtsanwalt *Helbich* wies stets auf dieses Manko hin.[392] Stiftungen seien – besonders im unternehmerischen Bereich – ein wichtiges Instrument für Nachfolgegestaltungen, welches allerdings die österreichische Rechtsordnung nicht in der gewünschten Form zur Verfügung stelle. Dies führe dazu, dass zahlreiche österreichische Unternehmer gezwungen seien, Stiftungen außerhalb Österreichs zu errichten.[393] Diese Abwanderungen seien „ein volkswirtschaftlicher, ein einzelwirtschaftlicher und auch ein imagemäßiger Verlust unseres Landes! […] Die Ordnung der Stiftungen im Privatrecht ist unvollkommen und hinter den Notwendigkeiten zurück."[394] Diese Analyse, welche praktischen Erfahrungen als Rechtsanwalt und Mitglied von Bei- und Aufsichtsräten entstamme,[395] verbindet *Helbich* mit einem Appell an den Gesetzgeber: „Aus den angegebenen Gründen halte ich es für angebracht, dass auch in Österreich ein modernes Stiftungsrecht geschaffen und entsprechende steuerliche Bestimmungen beschlossen werden; es ist geradezu beschämend zu sehen, dass wenige große Vermögen sich in Stiftungen im Ausland ansiedeln müssen, weil der Gesetzgeber ihre Existenz im Inland praktisch unmöglich macht."[396]

Auch später hat *Helbich* an passender Stelle stets auf die Notwendigkeit einer Stiftungsrechtsreform hingewiesen.[397] Auch andere Praktiker und Wissenschaftler machten sich für eine Reform des Stiftungsrechts stark. So setzte sich im Oktober 1989 ein Kreis von Wissenschaftlern mit einzelnen öffentlich-, zivil- und steuerrechtlichen Aspekten des österreichischen Stiftungsrechts im Rahmen eines Symposiums an der Wirtschaftsuniversität Wien auseinander, wobei man sich besonders auf Unternehmensstiftungen konzentrierte.[398] *Cerha* schrieb 1991, es sei „höchste Zeit, die privatrechtlichen Grundlagen für ein Familien- und Unternehmensstiftungsrecht zu schaffen."[399]

---

391 *Helbich,* SWK 1994, B V, S. 9 (16); vgl. zur Zulässigkeit von Unternehmensstiftung nach BStFG *Beinhauer*, GesRZ 1981, S. 214 (214 ff.); *Böhler,* GesRZ 1992, S. 187 (187 ff.).

392 *P. Doralt*, ZGR 1996, S. 1 (2); *Wiesner,* RdW 1993, S. 31 (31).

393 *Helbich,* SWK 1994, B V, S. 9 (16 f.); konkrete Beispiele für solche Abwanderungen listet *P. Doralt*, ZGR 1996, S. 1 (1 f.), auf.

394 *Helbich,* SWK 1994, B V, S. 9 (17).

395 *Helbich* in *Csoklich/Müller* (Hrsg.), Die Stiftung als Unternehmer, S. V (V).

396 *Helbich,* SWK 1994, B V, S. 9 (17).

397 Bspw. *Helbich* in FS Lechner S. 161 (162, 169).

398 *Helbich* in *Csoklich/Müller* (Hrsg.), Die Stiftung als Unternehmer S. V (VI); Referate von *Strejcek* (Kompetenzrechtliche Probleme des österreichischen Stiftungsrechts), *Schauer* (Zivilrechtliche Grundfragen der Stiftungserrichtung), *Stern* (Die Organisation der Stiftung und ihre Eignung als Unternehmensform nach Handels- und Gesellschaftsrecht), *Csoklich* (Unternehmensstiftung und Numerus Clausus im Gesellschaftsrecht), *Grabenwarter* (Die Stiftung als Gegenstand der Stiftungsaufsicht), *Gröhs* (Stiftungen im System der österreichischen Unternehmensbesteuerung), *Müller* (Die Stiftung aus rechtsverkehrssteuerrechtlicher Sicht), *Lang* (Die Stiftung im internationalen Ertragsteuerrecht), *Kirschbaum* (Beschäftigungsverhältnisse von Führungskräften in unternehmerisch tätigen Stiftungen), *Eichinger* (Stiftungen im kollektiven Arbeitsrecht), *Oberbauer* (Die Stiftung in der Schweiz und im Fürstentum Liechtenstein) sind gesammelt in *Csoklich/Müller* (Hrsg.) Die Stiftung als Unternehmer, S. 1 ff.

399 *Cerha*, Gewinn 2/1991, S. 146 (146).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Privatstiftungsgesetz

1990 erreichte die Diskussion in Österreich, welche besonders von Praktikern immer wieder angestoßen und befeuert wurde, die Politik. In dem Koalitionsabkommen vom 17. Dezember 1990 legten die durch die Nationalratswahl vom 7. Oktober 1990 bestätigten Regierungsparteien SPÖ und ÖVP unter Bundeskanzler *Klaus Vranitzky* (SPÖ), eher beiläufig fest: „Im Gesellschaftsrecht sind Vorkehrungen zu treffen, ferner soll ein modernes Stiftungsrecht, die Rechtsform der kleinen AG und ein zeitgemäßes Genossenschaftsrecht geschaffen werden."[400] Im Juli 1991 setzte dann das Ludwig-Boltzmann-Institut für Rechtsvorsorge und Urkundswesen unter Vorsitz von *Peter Knirsch* einen Arbeitskreis ein, welcher mit der Erarbeitung eines Entwurfs für ein neues Stiftungsrecht beauftragt wurde.[401] Auch eine Arbeitsgruppe des Vereins zur Förderung privater Kapitalanlagen unter Leitung von *Waldemar Jud* erarbeitete einen Entwurf.[402]

Diese beiden Entwürfe bildeten dann die Grundlage der Beratungen einer Arbeitsgruppe, welche das Justizministerium einsetzte.[403] Als Resultat legte das Justizministerium am 13. Januar 1993 einen Entwurf vor, welcher dann – nachdem viele Anregungen aufgenommen wurden – in eine Regierungsvorlage[404] mündete.[405] Am 23. September 1993 wurde das Gesetz vom Nationalrat beschlossen und rückwirkend zum 1. Januar 1993 in Kraft gesetzt.

Dieses Verfahren, bei dem Praktiker konsequent eingebunden wurden, ist auf große Zustimmung aus der Praxis gestoßen: „Die Entstehungsgeschichte des Privatstiftungsgesetzes (PSG) ist eines der – seltenen – Beispiele dafür, dass sich Gesetzgebung und Verwaltung mit den Vorstellungen von Praktikern auseinandersetzt und deren Vorschläge umgesetzt haben."[406] Wie im Vorfeld gefordert,[407] beschränkte man sich nicht allein auf zivilrechtliche Regelungen, sondern erließ flankierend günstige Steuergesetze. Dabei lag während des gesamten Verfahrens stets die Motivation zu Grunde, ein liberales Stiftungsrecht zu schaffen, welches den Bedürfnissen von Stiftern – besonders aus Kreisen der Wirtschaft – gerecht werden sollte.[408]

Konzeptionell gleicht die durch das PSG geschaffene Privatstiftung einer Stiftung, welche nach den Regeln des BGBs geschaffen werden kann: Sie ist ein eigener Rechtsträger, dessen innere Ordnung und Zweck weitgehend vom Stifter abhängt sowie mitglieder- und eigentümerlos.[409] Mit der Verabschiedung des PSGs sollte bewusst eine Lücke in der öster-

---

400 Zitat nach *Nowotny,* GesRZ 1994, S. 1 (1); vgl. auch *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 1.

401 *Knirsch*, GesRZ 1992, S. 186 (186).

402 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 1.

403 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 2, wo auch die Mitglieder der Arbeitsgruppe genannt sind.

404 Zum zivilrechtlichen Teil *Adensamer,* RdW 1993, S. 23 (23 f); zum abgabenrechtlichen Teil *Wiesner*, RdW 1993, S. 30 (30 ff.).

405 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 1.

406 *Eiselsberg,* SWK 1999, S. 859 (859 f.).

407 Bspw. *Cerha*, Gewinn 2/91, S. 146 (148).

408 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 1 f.

409 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 1 f.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

reichischen Rechtsordnung geschlossen werden. Hierzu wurde mit dem PSG die Grundlage für einen neuen Stiftungstyp geschaffen,[410] wobei die Notwendigkeit eines solchen Schrittes von allen Seiten anerkannt wurde.[411]

3. Resümee

Sowohl in Österreich wie auch in Deutschland kam es also in der jüngeren Vergangenheit zu nicht unerheblichen Weiterentwicklungen im Bereich des Stiftungsrechts. Im Unterschied zum österreichischen Gesetzgeber ließ sich der deutsche allerdings nicht so weitreichend von der wissenschaftlichen Diskussion leiten, die allerdings auch in eine gänzlich andere Richtung tendierte. Zwar hatte der Reformprozess in Deutschland zunächst vielversprechend begonnen, doch während des langwierigen Verfahrens nahm der Gestaltungswille immer weiter ab und letztlich wurden von den weitreichenden Reformvorschlägen nur noch wenige umgesetzt, was zu harscher Kritik führte. Ein ausdrückliches Verbot oder eine anderweitige Beschränkung von privatnützigen Stiftungen hat letztendlich nicht Eingang in den Gesetzestext gefunden, woraus nun überwiegend die Zulässigkeit von Familienstiftungen und Unternehmensstiftungen abgeleitet wird.[412] Wenn es auch in wesentlichen anderen Gesichtspunkten keine oder nur eine begriffliche Veränderung gegeben haben mag, so ist jedenfalls zu konstatieren, dass die Reform in diesem Punkte Klarheit gebracht hat, auch wenn vor der Modernisierung des Stiftungsrechts die vorgetragenen Bedenken von der überwiegenden Zahl der Autoren sowie Stiftungsverwaltungen nicht geteilt wurden.

Gegenteilig verlief die Entwicklung in Österreich. Hier wurde nicht die Notwendigkeit privatnütziger Stiftungen in Zweifel gezogen, im Gegenteil wurde diese von allen Seiten anerkannt und war gleichsam Auslöser der Reform:[413] Man hat deren Fehlen als eklatanten Mangel in der österreichischen Rechtsordnung empfunden – dies war die maßgebliche Motivation für die Schaffung des PSG – und ganz bewusst liberale Regelungen verabschiedet. Zugegebenermaßen war allerdings auch keine so reiche Stiftungslandschaft vorhanden, wie dies in Deutschland der Fall ist. Privatnützige Stiftungen gab es nicht, gemeinnützige waren nicht sehr verbreitet. Während in Deutschland also diskutiert wurde, ob Familien- und Unternehmensstiftungen zu reglementieren seien, erachtete man sie in Österreich als dringend notwendig. Man schuf eigens eine neue Rechtsform, um diese Lücke in der österreichischen Rechtsordnung zu schließen. Unterdessen war der deutsche Gesetzgeber im Rahmen der Arbeiten am Stiftungsrecht bemüht, speziell auf die Bedürfnisse gemeinnütziger Stiftungen einzugehen, was naturgemäß besonders im Bereich des Steuerrechts zutage getreten ist.[414] Damit wurde der Stiftungswirklichkeit – die große Mehrheit der Stiftungen verfolgen gemeinnützige Zwecke – Rechnung getragen.

---

410 *Kalss* in *P. Doralt*/*Nowotny*/*Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 6.
411 *Eiselsberg*, öAnwBl 1994, S. 407 (407).
412 Siehe unten S. 59.
413 *Eiselsberg*, öAnwBl 1994, S. 407 (407).
414 Vgl. nur *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/59; *Gassner* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 211 (211 ff.); *W. Doralt* in FS P. Doralt, S. 137 (137 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

D. Abschließende Betrachtung

Sowohl in Deutschland als auch in Österreich beziehungsweise deren Vorgängerstaaten gibt es eine lange Stiftungstradition, die bis zum Beginn des 19. Jahrhunderts weitgehend ähnlich verlief. Im Zuge der großen Kodifikationen, ABGB und BGB, kristallisierten sich starke Unterschiede heraus. So waren privatnützige Stiftungen in Österreich unzulässig, in den meisten Teilen Deutschlands hingegen gestattet. In beiden Ländern fehlte eine einheitliche Kodifikation des Stiftungsrechts. Besonders verfahren war die Situation jedoch in Österreich, wo zum Teil jegliche Rechtsgrundlage für das Handeln der Stiftungsbehörden fehlte. Erst 1974 schuf das BStFG eine einheitliche Kodifikation. Doch auch nach Inkraftsetzung dieser Regelungen entwickelte sich die Stiftungslandschaft – weiterhin war lediglich die Gründung gemeinnütziger Stiftungen gestattet – schleppend. In Deutschland hingegen war zwar die Gründung von privatnützigen Stiftungen nach herrschender Meinung zulässig, allerdings gewann das Stiftungswesen, weitgehend der mittelalterlichen Tradition entsprechend, besonders im gemeinnützigen Bereich besondere Bedeutung, insbesondere seit den 1990er Jahren.

Um die Jahrtausendwende nahm in beiden Ländern die seit langem geführte Diskussion um eine Reform des Stiftungsrechts an Intensität zu. Bemerkenswert ist hier, dass zwei benachbarte Länder, die in vielen Bereichen große Schnittmengen aufweisen, eine gleiche Fragestellung völlig unterschiedlich beurteilen. Während die Österreicher – oft auch mit Verweis auf die guten Erfahrungen, welche man zum Beispiel in Deutschland mit einem liberalen Stiftungsrecht gemacht habe[415] – ihr Stiftungsrecht und flankierend das Stiftungssteuerrecht speziell auf die Interessen Privater ausrichteten, wurde in Deutschland im Rahmen der Reformdiskussion über eine stärkere Reglementierung von privatnützigen Stiftungen, insbesondere von Familienstiftungen, im zivilrechtlichen Bereich nachgedacht und die gemeinnützige Stiftung in das Zentrum der Diskussion gerückt. Letztlich haben sich aber diese Stimmen, welche eine solche zivilrechtliche Reglementierung in Deutschland für angebracht hielten, nicht durchgesetzt. Das Gesetz geht vom Leitbild der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung aus, gemäß § 80 Abs. 2 BGB darf der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährden.

Mithin bestehen nun in beiden Ländern liberale Regelungen, die Verfolgung privatnütziger Zwecke ist gestattet. Allerdings wurden nur in Österreich im Zuge der Verabschiedung des PSGs auch steuerrechtliche Regelungen, welche dem ausdrücklich erklärten Ziel des Gesetzgebers, den österreichischen Kapitalmarkt zu stärken, zuträglich sein sollen, verabschiedet. In Deutschland fand eine Diskussion über eine derartige Sonderbehandlung von privatnützigen Stiftungen nicht statt. Eher begegnet derartigen Bestimmungen dort mit Misstrauen. So sind Gründungen von Stiftungen nach dem PSG meist nicht unerheblich von steuerrechtlichen Erwägungen getrieben, während dieser Gesichtspunkt in Deutschland nur untergeordnete Bedeutung hat. In beiden Rechtsordnungen verfolgen Stifter aber die Absicht, ihre Familien wirtschaftlich abzusichern und das Familienvermögen vor Zersplitterung zu schützen.

---

415 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 2.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Ob und unter welchen Voraussetzungen Stiftungen beiderlei Rechtsordnungen vor diesem Hintergrund wirksame Instrumente der Nachfolgegestaltung im privaten Bereich sein können, wird Gegenstand der folgenden Kapitel sein.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Teil: Stiftungszivilrecht

Im Rahmen von Nachfolgegestaltungen sind stets zwei Komponenten zu berücksichtigen. Auf der einen Seite muss das Zivilrecht die beabsichtigte Gestaltung zulassen, sie muss also rechtlich möglich sein. Auf der anderen Seite sollen die Steuerfolgen, welche an die zivilrechtlichen Vorgänge anknüpfen, das zu übertragene Vermögen so wenig wie möglich beeinträchtigen. Im folgenden Kapitel wird zunächst die zivilrechtliche Situation der Familienstiftungen nach deutschem und österreichischem Recht dargestellt und verglichen.

A. Wesensmerkmale der Stiftung

Sowohl in Deutschland als auch in Österreich werden einige Elemente als grundlegende Bestandteile des Stiftungsbegriffs angesehen. Dies spiegelt sich auch in den gängigen Definitionen wider. In Deutschland fehlt eine gesetzliche Definition des Stiftungsbegriffs, in Österreich dagegen lässt sich die Begriffsbestimmung der Privatstiftung aus einer Aufzählung ihrer wesentlichen Merkmale in § 1 Abs. 1 PSG entnehmen.[416] Sie ist demnach ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben. In Bezug auf Stiftungen nach deutschem Recht herrscht Einigkeit darüber, dass die Stiftung des bürgerlichen Rechts ein selbstständiger, nicht auf einem Personenverband beruhender Rechtsträger ist, welcher in einem Stiftungsgeschäft festgelegte Zwecke mit Hilfe eines zu diesen Zwecken gewidmeten Vermögens dauerhaft verfolgt.[417] Wesensmerkmale von Stiftungen sind also in beiden Rechtsordnungen der Stiftungszweck, das Stiftungsvermögen und die Stiftungsorganisation.[418]

I. Stiftungszweck

Um die Familienstiftung in der Nachfolgegestaltung einsetzen zu können, müssen die in der Kautelarpraxis denkbaren Gestaltungen mit den Wesensmerkmalen und Grundprinzipien

---

416 Vgl. zur Begriffsbestimmung oben S. 8 f.

417 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger,* §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 1 m. w. N.; *Ellenberger* in *Palandt*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 5; *Stumpf* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 13; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 51; *Schiffer/Noel* in *Schiffer* (Hrsg.), Die Stiftung in der Beraterpraxis, S. 13.

418 In Bezug auf BGB-Stiftungen: *Stumpf* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 40; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 4; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 51; *Werner* in *Erman*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 7; *Ellenberger* in *Palandt*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 5; in Bezug auf PSG-Stiftungen: *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 2 bezieht auch Sitz im Inland als Wesenselement ein; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 1; *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 3 ff.; *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 149.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der Stiftung vereinbar sein. Dies gilt im Besonderen für den Stiftungszweck. Er nimmt im Vergleich zu den anderen Wesensmerkmalen der Stiftung – insoweit unterscheiden sich Stiftungen nach deutschem und österreichischem Recht nicht – eine besondere, herausgehobene Stellung ein. Der Stifter legt den Zweck im Rahmen der Privatautonomie fest und gibt so der Stiftung ihre Individualität.[419] Aus den obigen Definitionen folgt, dass alleiniges Ziel der Stiftungserrichtung die Erfüllung des Zwecks ist. Diese besondere Funktion des Zwecks wird in der Literatur oft durch Metaphern veranschaulicht. *Hof* beschreibt ihn beispielsweise als das „Herzstück"[420], *Hüttemann* und *Rawert* sprechen von ihm als die „Seele"[421] der Stiftung. *Kalss* meint, aus dem Zweck leite die Stiftung „geradezu ihre Identität ab".[422] Er bringt unmittelbar den Willen des Stifters zum Ausdruck und ist somit maßgeblich für die Tätigkeit der Stiftung.[423] Nach der Anerkennung beziehungsweise Eintragung der Stiftung in das Firmenbuch kann der Zweck nicht mehr ohne weiteres geändert werden, ist also der Disposition des Stifters grundsätzlich entzogen. Bei österreichischen Privatstiftungen ist es mittels einfacher Satzungsgestaltungen möglich, dieses Prinzip weitgehend außer Kraft zu setzen.[424] Das zu stiftende Vermögen wird nur für die Erfüllung des Zwecks organisatorisch verselbstständigt. Die anderen beiden Wesensmerkmale, Stiftungsvermögen und -organisation, sind demgegenüber nicht eigenständig, sondern müssen sich dem Zweck absolut unterordnen, haben mithin nur dienende Funktion.[425] Erst der Zweck rechtfertigt die Verselbständigung eines Vermögens zu einer juristischen Person,[426] eine Stiftung ohne

---

419 In Bezug auf BGB-Stiftungen: *Werner* in *Erman*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 8; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch,§ 7 Rn. 4 f.; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 5; in Bezug auf PSG-Stiftungen: *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (16); *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 11; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 17; *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 15 f.

420 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 7 Rn. 1.

421 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 5.

422 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 17; in diese Richtung auch *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 15; sachlicher *Schiffer/Pruns* in *Schiffer* (Hrsg.), Die Stiftung in der Beraterpraxis, S. 80, die ihn mit der Funktion des Unternehmensgegenstandes eines Gewerbebetriebes vergleichen.

423 In Bezug auf BGB-Stiftungen: *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 5; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 7 Rn. 1; in Bezug auf PSG-Stiftungen: *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 11; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 17; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (16).

424 In Bezug auf BGB-Stiftungen: *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 7 Rn. 4; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 5; bei Privatstiftungen ist nach Entstehen der Privatstiftung die Änderung der Stiftungserklärung erschwert, jedoch kann der Stifter Änderungen, sogar grundlegende Veränderungen des Zwecks, vornehmen, wenn er sich dieses Recht in der Stiftungserklärung vorbehalten hat, vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 83; siehe dazu unten S. 118 ff., 127 ff.

425 In Bezug auf BGB-Stiftungen: *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 79 Rn. 23; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 7 Rn. 5; in Bezug auf PSG-Stiftungen: *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 17; *Böhler*, Die Stiftung in Österreich, S. 45 f.

426 In Bezug auf PSG-Stiftungen: *Guggenberger* in *Hasch & Partner* (Hrsg.), PSG, S. 27; *Böhler*, Die Stiftung in Österreich, S. 45 f.; in Bezug auf BGB-Stiftungen: *Strickrodt*, Stiftungsrecht, S.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

einen Zweck ist unzulässig.[427] Ihr wäre die Anerkennung beziehungsweise die Eintragung in das Firmenbuch zu versagen.

1. Gesetzliches Leitbild

Sowohl den §§ 80 - 88 BGB wie dem PSG liegt ein bestimmtes Leitbild des Stiftungszwecks zugrunde. In vielen Rechtsordnungen, insbesondere im anglo-amerikanischen und dem romanischen Rechtskreis, sind Stiftungserrichtungen nur zur Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken zulässig.[428] Vor dem Inkrafttreten des PSG, als Stiftungen nur nach Maßgabe des BStFG und der korrespondierenden Landesgesetze gegründet werden konnten, war dies auch in Österreich so.[429] Solche Beschränkungen existieren gegenwärtig aber weder in Österreich noch in Deutschland, sodass privatnützige Stiftungen in beiden Ländern prinzipiell zulässig sind.

§ 80 Abs. 2 BGB bestimmt, dass mit einer Stiftung jeder Zweck verfolgt werden darf, wenn er „das Gemeinwohl nicht gefährdet". In Deutschland liegt damit der Stiftung das Leitbild der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung zugrunde.[430]

Grundsätzlich darf die Stiftung also jeden Zweck, den die Rechtsordnung nicht verbietet, verfolgen.[431] Dem ist die Konzeption in Österreich, wo die Stiftung einen „erlaubten" Zweck (§ 1 Abs. 1 PSG) verfolgen muss, sehr ähnlich; es handelt sich ebenfalls um eine Allzweckstiftung.[432] Auch hier ist also der Stifter in der Festlegung des Stiftungszwecks prinzipiell frei, soweit dieser nicht unsittlich (§ 879 ABGB) oder gesetzeswidrig ist, beispielweise nicht in Einklang mit straf- oder finanzstrafrechtlichen Regelungen steht.[433] In Deutschland wie in Österreich darf also der Stifter prinzipiell den Zweck frei festlegen, solange er keinen gesetzes- oder sittenwidrigen wählt.

26; *Kronke*, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, S. 56 ff.; *Schmidt*, Stiftungswesen, S. 18; ähnlich auch *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, S. 167.

427 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 7; vgl. in Bezug auf BGB-Stiftungen *Hüttemann* in FS Reuter, S. 121 (121).

428 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 61; *Stumpf* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 30 m. w. N. bzgl. der Rechtslage in Italien, Frankreich, Belgien, Spanien und Portugal.

429 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 13; siehe auch oben S. 46.

430 BT-Drs. 14/8765, S. 9; vgl. dazu *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 48; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 5; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 7 Rn. 62.

431 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 7; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 48; *Werner* in *Erman*, BGB, § 81 Rn. 12; *Stumpf* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 40; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 7 Rn. 61.

432 *Jud*, JBl. 2003, S. 771 (771).

433 *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 15; *Guggenberger* in *Hasch & Partner* (Hrsg.), PSG, S. 29; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 21; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (16).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Familienstiftung

Die Definition der Familienstiftung ist uneinheitlich. Allgemein kann sie – das gilt für die österreichische wie für die deutsche Rechtsordnung – als eine Stiftung definiert werden, welche wesentlich den Interessen einer Familie oder mehrerer Familien dient.[434] Familienstiftungen lassen sich in Bedürftigkeitsstiftungen und Unterhaltsstiftungen beziehungsweise Versorgungsstiftungen einteilen. Erstere machen Ausschüttungen an Destinatäre in aller Regel von dem Eintreten gewisser Voraussetzungen, wie wirtschaftlicher Not oder dem Besuch einer Bildungseinrichtung, abhängig. Im Unterschied dazu erfolgt die Unterstützung der Destinatäre durch Unterhaltsstiftungen, ohne dass weitere Voraussetzungen, mit Ausnahme der Familienzugehörigkeit, erfüllt sein müssen.[435] Familienstiftungen im klassischen Sinne sollen, wenn sie in der Nachfolgegestaltung zur Anwendung kommen, in der Regel den Begünstigten ohne das Erfüllen gewisser Voraussetzungen die Teilhabe an den Erträgen des Stiftungsvermögens ermöglichen. Dies entspricht der Situation der gesetzlichen Erbfolge, im Rahmen derer der Erbe auch ohne die Erfüllung von besonderen Bedingungen in die Rechtspositionen des Erblassers eintritt (§ 1922 BGB, § 533 ABGB). Um eine Familienstiftung in Form der Unterhaltsstiftung für die Nachfolgegestaltung einsetzen zu können, muss diese zunächst zulässig sein.

a. Deutschland

Über die Familienstiftung sind keine speziellen Vorschriften im BGB enthalten, welche sie ausdrücklich für zulässig oder unzulässig erklären. Demzufolge war die Zulässigkeit der Familienstiftung in Form der voraussetzungslos berechtigenden Familienstiftung (Unterhaltsstiftung) Gegenstand einer kontroversen Diskussion; seit der Modernisierung des Stiftungsrechts wird diese jedoch weitgehend als erledigt betrachtet. Die Zulässigkeit der Bedürftigkeitsstiftung stand demgegenüber nie in Frage.[436]

aa. Rechtslage vor der Modernisierung des Stiftungsrechts

Bereits vor der Reform des Stiftungsrechts lag der Stiftung, welche nach den Regelungen des BGBs errichtet wurde, das Konzept der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung zugrunde.[437] Dies ergab sich aus einem Umkehrschluss zu § 87 Abs. 1 BGB a. F.[438] Einer

---

434 Siehe oben S. 10 f.

435 In Bezug auf BGB-Stiftungen: *Saenger* in *Werner/Saenger* (Hrsg.), Die Stiftung, Rn. 186; vgl. *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 95 und in Münchener Kommentar BGB[4], Vorb. § 80 Rn. 34, 36; *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 12;. in Bezug auf PSG-Stiftungen: *Böhler*, Die Stiftung in Österreich, S. 127; *Csoklich* in *Csoklich/Müller* (Hrsg.), Die Stiftung als Unternehmer, S. 99 (105).

436 *Mirbach*, Stiftungszweck und Gemeinwohlgefährdung, S. 107; vgl. auch *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 66.

437 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechtshandbuch², § 8 Rn. 56; *Rawert* in *Staudinger*, §§ 21 - 103 BGB[13], Vorb. §§ 80 ff. Rn. 13; *Neuhoff* in *Soergel*, §§ 1 - 103 BGB, Vorb. § 80 Rn. 11; a. A. *Reuter* in Münchener Kommentar BGB[4], Vorb. § 80 Rn. 7, 8.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Stiftung war demnach von vornherein die Genehmigung zu versagen, wenn sie das Gemeinwohl gefährdete. Eine Beschränkung auf gemeinnützige Zwecke ließ sich indes auch vor der Modernisierung des Stiftungsrechts aus dem Gesetzestext der §§ 80 ff. BGB nicht ableiten.[439] Es ist daher, jedenfalls auf Grundlage der §§ 80 ff. BGB, also unabhängig von speziellen landesrechtlichen Regelungen,[440] auf den ersten Blick nicht ersichtlich, wieso Familienstiftungen als unzulässig hätten qualifiziert werden müssen, zumal das Rechtsinstitut der Familienstiftung dem Gemeinwohlvorbehalt[441] a priori nicht unterfiel.[442] Dementsprechend qualifizierte die überwiegende Ansicht die Familienstiftung – auch in Form der voraussetzungslos berechtigenden Familienstiftung – ohne Einschränkungen als zulässig[443] und sah sich insofern in der Genehmigungspraxis bestätigt, als dass vielfach Familienstiftungen existierten.[444] Auch spezielle Regelungen im Steuerrecht sowie in den Landesstiftungsgesetzen legten die Annahme nahe, dass der Gesetzgeber sich der Verwendung der Stiftung als Familienstiftung bewusst war und er in Kenntnis dessen von bundeseinheitlichen einschränkenden Bestimmungen abgesehen hatte.

Allerdings wurden dennoch Bedenken gegen die Zulässigkeit vorgetragen, die hier nur in aller Kürze, nachdem die Modernisierung des Stiftungsrechts mehr als 10 Jahre zurückliegt, wiedergegeben werden sollen:[445] Insbesondere *Däubler* wendete sich gegen die Zulässigkeit einer Familienstiftung, „wenn sie ausschließlich dazu dient, die wirtschaftliche Position einer Familie auf Dauer zu sichern“.[446] Er leitete dies unter anderem aus dem Verbot der

---

438 § 87 Abs. 1 BGB a. F.: „Ist die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden oder *gefährdet sie das Gemeinwohl*, so kann die zuständige Behörde der Stiftung eine andere Zweckbestimmung geben oder sie aufheben.“

439 *Heinrichs* in *Palandt*, BGB[61], Vorb. § 80 Rn. 2; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechtshandbuch², § 8 Rn. 52; *Westermann* in *Erman*, BGB[10], Vorb. § 80 Rn. 2; *Rawert* in *Staudinger*, §§ 21 - 103 BGB[13], Vorb. §§ 80 ff. Rn. 13; a. A. offenbar *Neuhoff* in *Soergel*, §§ 1 - 103 BGB, Vorb. § 80 Rn. 11: „Die BGB-Stiftung ist […] als eine gemeinwohlkonforme Allzweckstiftung zu bezeichnen, was privatnützige Gestaltungen weitgehend ausschließt.“

440 In Brandenburg bspw. waren Familienstiftungen landesrechtlich nicht genehmigungsfähig, vgl. *Pöllath* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechthandbuch², § 14 Rn. 32.

441 Eine Gemeinwohlgefährdung liegt lt. *Rawert* in *Staudinger*, §§ 21 - 103 BGB[13], § 87 Rn. 6 vor, wenn die Erfüllung des Stiftungszwecks gegen die Rechtsordnung verstößt, wobei eine restriktive Auslegung des Merkmals geboten sei.

442 A. A. *Neuhoff* in *Soergel*, §§ 1 - 103 BGB, Vorb. § 80 Rn. 57, der meint, mit dem BGB sei die Familienstiftung „abgeschafft“ worden und wenn überhaupt könnten „Inhalte von Familienstiftungen nur Zwecke des Gemeinwohls“ sein; *ders.* in *Hauer/Goerdeler/Kreuser/v. Pölnitz-Egloffstein* (Hrsg.), Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, S. 61 (73 ff.).

443 *Ebersbach*, Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, S. 151 ff.; *Heinrichs* in *Palandt*, BGB[61], Vorb. § 80 Rn. 9; *Westermann* in *Erman*, BGB[10], Vorb. § 80 Rn. 6; *Pöllath* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch², § 14 Rn. 29; *Sorg,* Die Familienstiftung, S. 32 f., 63 f.; *Kronke,* Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, S. 59 f.

444 *Reuter* weist in Münchener Kommentar BGB[4], Vorb. 80 Rn. 35, darauf hin, dass die Existenz nicht zwingend einen Rückschluss auf die Genehmigungsfähigkeit neuer Familienstiftungen zulasse.

445 Vgl. ausführliche Zusammenfassungen der Diskussion bei *Mirbach*, Stiftungszweck und Gemeinwohlgefährdung, S. 106 ff., *Fröhlich*, Die selbstständige Stiftung im Erbrecht, S. 33 ff. und *Volkholz*, Geltung und Reichweite der Privatautonomie bei der Errichtung von Stiftungen, S. 235 ff.

446 *Däubler*, JZ 1969, S. 499 (501).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Familienfideikommisse und der wirtschaftlichen Entsprechung von Familienstiftungen ab,[447] wobei er deren grundsätzliche Zulässigkeit anerkannte, jedoch im selben Zusammenhang auf Grenzen hinwies: Die grundsätzliche Wertung des Erbrechts, welches einer dauerhaften Vermögensbindung entgegen stehe, wie sich insbesondere aus §§ 2044 Abs. 2, 2109, 2162, 2163 und 2210 BGB ergebe, lasse sich mit Familienstiftungen in besagter Konstellation nicht in Einklang bringen.[448]

Auch *Rawert* griff diesen Ansatz auf und stellte fest, dass die Stiftung trotz ihrer prinzipiellen Zweckoffenheit in ihren Einsatzmöglichkeiten dort einzuschränken sei, wo eine überlange Nachlassbindung drohe.[449] Gegen die Erstreckung des Fideikommissverbotes wurde auf der anderen Seite vielfach eingewendet, die beiden Rechtsinstitute seien nicht hinreichend miteinander vergleichbar, unter anderem, weil im Gegensatz zum Kommiss die Stiftung dem Rechtsverkehr gerade nicht entzogen sei.[450] Dem Argument, die Familienstiftung verstoße konstruktiv gegen erbrechtliche Wertungen, hielt man entgegen, dass die Situationen nicht vergleichbar seien. In den angesprochen Normen wäre die Vermögenszuordnung nur vorläufig. Die Stiftung sei hingegen endgültig und ohne Beschränkungen Eigentümerin des ihr übertragenen Vermögens. Sinn und Zweck der zeitlichen Begrenzung im Sinne der Rechtssicherheit mache diese deshalb bei der Familienstiftung nicht erforderlich.[451]

Reuter führte gegen die Zulässigkeit der voraussetzungslos berechtigenden Familienstiftung neben der Übertragung des Fideikommissverbotes eine Analogie zu § 22 BGB ins Feld. Sein Konzept der Stiftungsklassenabgrenzung unterschied in Anlehnung an die Vereinsklassenabgrenzung[452] zwischen Idealstiftungen und wirtschaftlichen Stiftungen. Während für erstere ein verfassungsrechtlich garantierter Anspruch auf Genehmigung bestehe, seien wirtschaftliche Stiftungen nur ausnahmsweise zulässig, nämlich dann, wenn ein förderungswürdiger Zweck auf andere Weise nicht zu erreichen sei (Grundsatz der Subsidiarität). An einer Familienstiftung hätten die Destinatäre aufgrund der stiftungstypischen Verselbstständigung des Vermögens keine Anteile; ebenso wenig bestünden Ansprüche gegen die Stiftung, so dass insoweit eine Haftungsexklave eröffnet werde. Wie bei einem Verein, dessen Hauptzweck die Verwaltung des Vermögens im Interesse der Mitglieder ist (Vermö-

447 Ebenso *Reuter* in Münchener Kommentar BGB[4], Vorb. § 80 Rn. 39, der das Fideikommissverbot mittels teleologischer Extension auf die „familienbezogene Vermögensverwaltungsstiftung" erstreckt.

448 *Däubler*, JZ 1969, S. 499 (500 ff.).

449 *Rawert* in *Staudinger*, §§ 21 - 103 BGB[13], Vorb. §§ 80 ff. Rn. 133, der diese Wertung auch auf Unterhaltsstiftungen, die keine Familienstiftungen sind, erstreckt sehen möchte.

450 *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 129; *Pöllath* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechtshandbuch², § 14 Rn. 29; *Ebersbach*, Handbuch des deutschen Stiftungswesens, S. 31; *Sorg,* Die Familienstiftung, S. 44 f., 62 f.; *Meyer zu Hörste,* Die Familienstiftung als Technik der Vermögensverewigung, S. 25 ff.; ausgewogen dazu *Kronke*, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, S. 60 f.

451 *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 131; *Meyer zu Hörste,* Die Familienstiftung als Technik der Vermögensverewigung, S. 29 ff.; wohl gegen eine „juristische Person auf Zeit" *Schmidt* in *v. Campenhausen/Kronke/Werner* (Hrsg.), Stiftungen in Deutschland und Europa, S. 229 (238).

452 Vgl. dazu *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 22 Rn. 6 ff.; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB[4], §§ 21, 22 Rn. 6 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gensverwaltungsverein),[453] sei die Vermögensverwaltungsstiftung (Unterhaltsstiftung) deshalb der Restriktion des § 22 BGB zugunsten der Vereine des Handelsrechts zu unterwerfen[454] und zwar, obwohl der Wortlaut des § 22 BGB („wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb") diese Fälle nicht erfasst.[455] *Rawert*, der dieser Überlegung in Bezug auf wirtschaftliche Stiftungen folgte,[456] wendete gegen diesen Ansatz ein, die Funktion des § 22 BGB sei in erster Linie im Schutz der Gläubiger des Vereins zu sehen, denen der Verein keine Mindesthaftsumme garantiere und deshalb für wirtschaftliche Betätigungen grundsätzlich auf die Vereine des Handelsrechts verweise.[457] Auch in analoger Anwendung auf die Stiftung müsste die Funktion auf den Schutz der Gläubiger der Stiftung und nicht die Gläubiger der Destinatäre beschränkt bleiben.[458] Selbst wenn man zudem die vielfach bestrittene weitere Funktion des § 22 BGB, den Mitgliederschutz,[459] anerkennen wollte, sei dieser Gedanke auf die Stiftung, die nicht körperschaftlich organisiert sei, nicht übertragbar.[460] *Reuter* greift nicht mehr auf diese Argumentation zurück, wenngleich er sie nicht für gegenstandslos zu halten scheint.[461]

bb. Rechtslage seit der Modernisierung des Stiftungsrechts

Seit der Modernisierung des Stiftungsrechts im Jahre 2002 wird der Streit um die Zulässigkeit der Familienstiftung ganz überwiegend für erledigt erachtet. Der Gesetzgeber hat, obwohl entsprechende Vorschläge zu restriktiven Regelungen über Familienstiftungen Gegenstand der parlamentarischen Diskussion waren, von speziellen Bestimmungen bezüglich privatnütziger Stiftungen, im speziellen in Form der voraussetzungslos berechtigenden Familienstiftung,[462] abgesehen und stattdessen die Zulässigkeit der Stiftung durch die Schaffung einer Negativvoraussetzung, der Gemeinwohlgefährdung, zweckoffen gestaltet und dabei im Besonderen keine Festlegung auf gemeinnützige Zwecke vorgenommen.[463]

---

453 Siehe dazu *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 22 Rn 40 - 42; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB[4], §§ 21, 22 Rn. 39 - 41.

454 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB[4], Vorb. § 80 Rn. 36.

455 Siehe dazu *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 22 Rn. 40 - 42; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB[4], §§ 21, 22 Rn. 39 - 41.

456 *Rawert* in *Staudinger*, §§ 21 - 103 BGB[13], Vorb. §§ 80 ff. Rn. 94.

457 Näher zur Funktion des § 22 BGB *Weick* in *Staudinger,* §§ 21 - 103 BGB[13], Vorb. §§ 21 ff. Rn. 47 u. § 21 Rn. 5.

458 *Rawert* in *Staudinger*, §§ 21 - 103 BGB[13], Vorb. §§ 80 ff. Rn. 132.

459 Siehe dazu *Reuter* in Münchener Kommentar BGB[4], §§ 21, 22 Rn. 13.

460 *Rawert* in *Staudinger*, §§ 21 - 103 BGB[13], Vorb. §§ 80 ff. Rn. 132.

461 *Reuter*, AcP 2007 (207), S. 1 (17 f.) hält vielmehr die Fortsetzung der Diskussion für nicht sinnvoll, „seit der Großteil der Teilnehmer am stiftungsrechtlichen Diskurs den Standpunkt einnimmt, man brauche sich den Argumenten nicht mehr zu stellen, weil das Machtwort des Modernisierungsgesetzgebers die Diskussion beendet habe"; vgl. auch *Reuter* in GS Eckert, S. 677 (692); seitdem begründet *Reuter* in Münchener Kommentar[5], Vorb. § 80 Rn. 34 ff. und in Münchener Kommentar[6], §§ 80, 81, Rn. 96 ff. die Unzulässigkeit der Familienstiftung unabhängig von § 22 BGB.

462 Siehe dazu oben S. 42; zusammenfassend *Nissel*, Das neue Stiftungsrecht, Rn. 164 ff.; nach dem Vorschlag der Fraktion *Bündnis 90/Die Grünen* sollten Familienstiftungen nach 30 Jahren erlöschen.

463 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 186; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 29; *Ellenberger* in *Pa-*

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Damit folgte er der Empfehlung der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht.[464] Durch das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts sind die Voraussetzungen, unter denen ein Anspruch auf Anerkennung entsteht, bundeseinheitlich abschließend geregelt worden.[465] Da für den Bereich des Stiftungsrechts eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes besteht, wurden mit Inkrafttreten des Gesetzes landesrechtliche Regelungen, die beispielweise die Zulässigkeit von Familienstiftungen oder Unternehmensstiftungen beschränken, unanwendbar.[466]

Soweit ersichtlich wendet sich heute nur noch *Reuter* gegen die Zulässigkeit der voraussetzungslos berechtigenden Familienstiftung. Zur Begründung rekurriert er maßgeblich auf drei Punkte, nämlich zunächst eine Schutzpflichtverletzung des Gesetzgebers gegenüber den Vermögensnachfolgern des Stifters, weiterhin auf den Umstand, dass die Stiftung unzulässige Haftungsexklaven ermögliche, was mit dem zivilrechtlichen Haftungssystem nicht vereinbar sei, und letztlich auf einen Verstoß gegen das Verbot der Familienfideikommisse gemäß Art. 155 Abs. 2 WRV, welches er auch nach der Reform des Stiftungsrechts auf die voraussetzungslos berechtigende Familienstiftung erstreckt.

(1) Familienstiftung und Grundrecht auf Stiftung

Reuter nimmt an, die Gründung privatnütziger Stiftungen, im speziellen die von Familienstiftungen, sei nicht von dem Schutzbereich des Grundrechts auf Stiftung umfasst. Vielmehr verletze der Staat eine Schutzpflicht gegenüber den Destinatären. Der Stifter schränke die Destinatäre durch die Gründung der Stiftung und die damit einhergehende Vermögensbindung in ihrem Selbstbestimmungsrecht unverhältnismäßig ein, was der Staat nicht zulassen dürfe.[467]

Reichweite und dogmatische Begründung des Grundrechts auf Stiftung sind, auch nach der Modernisierung des Stiftungsrechts, umstritten, zum Teil wird die Existenz sogar gänzlich verneint.[468] Ausdrücklich statuiert das Grundgesetz ein Grundrecht auf Errichtung einer Stiftung nicht. Es wurde kreiert, um den als mit den Grundideen des Grundgesetzes als unvereinbar betrachteten Konzessionstatbestand, welcher letztlich Relikt überkommener Überzeugungen aus einem obrigkeitsstaatlichen System ist, in einen ermessensunabhängi-

---

landt, BGB, § 80 Rn. 8; *Werner* in *Erman*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 3 f., 17; *Nissel*, Das neue Stiftungsrecht, Rn. 170; *Schwarz*, DStR 2002, S. 1767 (1767 f.); *Hüttemann* in ZHR 2002, S. 35 (63) meinte noch, die Klärung bleibe Praxis und Rspr. überlassen; *Schiffer* in *Wachter* (Hrsg.), FS Spiegelberger, S. 1358 (1358); *Burgard*, NZG 2002, S. 697 (700); *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 4 Rn. 4.

464 Bericht der Arbeitsgruppe, S. 48 (siehe oben FN 374).

465 Vgl. nur *Hüttemann*, ZHR 2003, 35 (45); *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 16; *Schwarz*, DStR 2002, S. 1718 (1719).

466 Dazu explizit *Schwarz*, ZEV 2003, S. 306 ff.; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 4 Rn. 4; *Nissel*, Das neue Stiftungsrecht, Rn. 137 ff.

467 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 34 und §§ 80, 81 Rn. 96.

468 Vgl. Zusammenfassungen des Diskussionstands bei *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 20 ff.; *Reuter* in Münchener Kommentar, Vorb. § 80 Rn. 28 ff.; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 4 Rn. 1 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gen Anspruch auf Stiftungserrichtung umzubilden.[469] Da bis heute die Errichtung rechtsfähiger Stiftungen weiterhin nicht ohne den Erlass eines Verwaltungsaktes durch die Stiftungsbehörden möglich ist und die Tatbestandsvoraussetzungen, unter denen ein einfachgesetzlicher Anspruch auf Anerkennung der Stiftung besteht, im hohen Maße auslegungsbedürftig sind, ist die Diskussion auch nach der Modernisierung des Stiftungsrechts nicht obsolet geworden, auch wenn der Gesetzestext nun von einem „Anspruch auf Anerkennung" spricht.[470]

Reuter will jedoch nur gemeinnützige Stiftungen unter den Schutz des Grundrechts auf Stiftung stellen. Dabei verweist er darauf, dass die Anordnung privatnütziger Stiftungen die Vermögensnachfolger in ihrem Selbstbestimmungsrecht (Art. 2 Abs. 1 GG) verletzten, welches dem des Stifters entgegen liefe.[471] Demgegenüber seien die Interessen der potentiellen Vermögensnachfolger im Fall der Gründung einer gemeinnützigen Stiftung nicht zu berücksichtigen, weil sich die Stiftung nun nicht mehr auf sie, sondern auf das Gemeinwohl beziehe.[472] Diese Ansicht überzeugt nicht.[473] *Reuter* berücksichtigt nicht hinreichend, dass Art. 14 Abs. 1 GG dem Eigentümer grundsätzlich – vorbehaltlich ausdrücklicher Inhalts- und Schrankenbestimmungen – das Recht einräumt, mit seinem Eigentum nach Belieben zu verfahren (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG, einfach-gesetzlich konkretisiert beispielweise durch § 903 Satz 1 BGB). Die Eigentumsgarantie hat dabei die Aufgabe, einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich sicherzustellen.[474] Das Erbrecht ergänzt diese insoweit, als dass das Privateigentum als Grundlage eigenverantwortlicher Lebensgestaltung mit dem Tod des Eigentümers nicht untergeht, sondern seinen Fortbestand im Wege der Rechtsnachfolge sichert, wobei der Erblasser die Vermögensnachfolge weitgehend nach seinen Vorstellungen gestalten kann.[475] Der Anspruch der Kinder auf eine gewisse wirtschaftliche Mindestbeteiligung am Nachlass, der aus Art. 14 Abs. 1 i. V. m. Art. 6 Abs. 1 GG folgt, wird hinreichend durch das geltende Pflichtteilsrecht gesichert.[476]

Die potentiellen Berechtigten einer privatnützigen Stiftung haben indes vor Stiftungserrichtung nicht zwingend eine rechtliche Verbindung zu dem Vermögen des Stifters; es gilt die Testierfreiheit. Selbst wenn sie also gesetzliche Erben sind, könnte der Stifter sie von der Erbfolge, freilich in den Grenzen des Pflichtteilsrechts, ausschließen.[477] Wenn er demgegenüber durch die Errichtung einer Stiftung nun doch eine Teilhabe gewährt, erweitert er damit die Rechte dieses Personenkreises. *Reuter* macht indes nicht klar, wieso der Stifter durch die Gründung einer gemeinnützigen Stiftung, bei der den potentiellen Vermögensnachfolgern nichts bliebe, diese weniger bevormundete als durch die Gründung einer pri-

469 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 20; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 4 Rn. 10 ff.

470 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. § 80 ff. Rn. 20; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 4 Rn. 10 ff.

471 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 34 und §§ 80, 81 Rn. 96.

472 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 34 und §§ 80, 81 Rn. 97.

473 Wie hier mit ähnlicher Argumentation: *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 80 Rn. 43 f.

474 BVerfG v. 19.4.2005 – Az. 1 BvR 1644/00, NJW 2005, S. 1191 (1192) m. w. N.

475 BVerfG v. 19.4.2005 – Az. 1 BvR 1644/00, NJW 2005, 1561 (1562 f.) m. w. N.

476 BVerfG v. 19.4.2005 – Az. 1 BvR 1644/00, BVerfG, NJW 2005, 1561 (1561) m. w. N.; zum Thema Stiftungserrichtung und Pflichtteilsrecht ausführlich unten S. 142 ff.

477 Vgl. BVerfG v. 19.4.2005 – Az. 1 BvR 1644/00, NJW 2005, 1561 (1563) m. w. N.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vatnützigen Stiftung, die dem Interesse der potentiellen Vermögensnachfolger dient. Vielmehr stützt die Annahme *Reuters*, die Gründung einer gemeinnützigen Stiftung sei von dem Grundrecht auf Stiftung erfasst, eher die hier vertretene Ansicht: Wenn die Eigentums- und Testierfreiheit es dem Stifter gestattet, seine gesetzlichen Vermögensnachfolger gänzlich von einer Teilhabe an seinem Vermögen auszuschließen, indem er sein Vermögen nun auf die Gemeinnützigkeit bezieht, dann muss es ihm doch erst recht gestattet sein, eine Teilhabe zu ermöglichen, wenn auch in den Grenzen der Satzung einer privatnützigen Familienstiftung. Diesen müssen sich die Destinatäre im Übrigen auch nicht unterwerfen, denn das deutsche Recht bietet keine Möglichkeit, Geschenke, Erbschaften oder Destinatszahlungen aufzuzwingen.[478]

Zudem ist sehr zweifelhaft, ob durch Stiftungskonstellationen eine Schutzpflicht des Staates ausgelöst wird. Seiner Schutzpflicht in Bezug auf die allgemeine Handlungsfreiheit kommt der Staat beispielweise durch § 240 StGB, dem Straftatbestand für Nötigung, nach.[479] Danach ist strafbar, wer einen anderen rechtswidrig mit Gewalt oder durch Drohung mit einem empfindlichen Übel zu einer Handlung, Duldung und Unterlassung nötigt. Ganz offensichtlich hat die freiwillige Unterwerfung unter die Regeln einer Stiftungssatzung eine andere Qualität. Zudem nimmt das BVerfG bisher Schutzpflichten in Bezug auf die Privatautonomie nur bei ungewöhnlich starker Belastung eines Vertragspartners und massivster Disparität an. Dies gilt typischerweise dann, wenn die wirtschaftliche Existenz eines Vertragspartners dauerhaft vernichtet würde[480] oder einer der Vertragspartner in schier ausweglose Lage ist.[481] Indes werden die Interessen der potentiellen Erben schon hinreichend durch das Pflichtteilsrecht geschützt, so dass derart extreme Situationen, wie sie den genannten BVerfG-Entscheidungen zugrunde lagen, nicht vorstellbar sind.

Wenn *Reuter* also darauf hinweist, dass Art. 2 Abs. 1 GG das Recht des Einzelnen, seine eigenen Angelegenheiten nach seinen Vorstellungen zu gestalten, schütze,[482] so ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass der Stifter einer privatnützigen Stiftung genau dies tut. Vor dem Tod des Stifters ist die Frage, was mit seinem Vermögen geschehen soll, nur seine Angelegenheit und nicht die seiner Erben. Dieses Recht setzt sich in der Testierfreiheit in den beschriebenen Grenzen fort. Mithin kann auch eine Schutzpflicht des Gesetzgebers gegenüber den Vermögensnachfolgern in Bezug auf ihr Recht, ihre Angelegenheiten nach den eigenen Vorstellungen zu regeln, die *Reuter* als verletzt wähnt, noch nicht gegeben sein. Vor dem Erbgang sind die Vermögensangelegenheiten des Stifters eben nicht die seiner potentiellen Vermögensnachfolger.[483]

Es ist überdies mit *Hüttemann/Rawert* wohl nicht davon auszugehen, dass aus dem Grundrechtskatalog eine Verpflichtung des Gesetzgebers abgeleitet werden kann, eine Rechts-

478 Vgl. *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 80 Rn. 43.

479 *Lang* in *Epping/Hillgruber* (Hrsg.), BeckOK GG, Art. 2 Rn. 27.

480 BVerfG v. 19.10.1993 – Az. 1 BvR 567/89, NJW 1994, S. 36 (38) in Bezug auf eine Bürgschaft, die eine einkommens- und vermögenslose Tochter übernommen hatte und dadurch in ausweglose Überschuldung geraten war.

481 BVerfG v. 6.2.2001 – Az. 1 BvR 12/92, NJW 2001, S. 957 (958) in Bezug auf einen Ehevertrag, mit welchem eine Schwangere in einer außergewöhnlichen Drucksituation auf nachehelichen Unterhalt für sich und weitgehend auf Kindesunterhalt verzichtete.

482 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 34.

483 Ähnlich *Gantenbrink*, Die hoheitliche Beendigung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde, S. 64.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

form, die der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts entspricht, bereitzustellen.[484] Wenn der Gesetzgeber aber eine solche zur Verfügung stellt, so stellen *Hüttemann/Rawert* und auch *Hof* zutreffend klar, müssen sich die Gründe für eine Versagung und Anerkennung einer Stiftung aus dem Gesetz ergeben, was bereits aus dem Vorbehalt des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG) folgt. Der Gesetzgeber hat sich dafür entschieden, die Gründung einer Stiftung nur dann nicht zuzulassen, wenn der Stiftungszweck das Gemeinwohl gefährdet, wobei der Behörde ein gerichtlich vollständig kontrollierbarer Beurteilungsspielraum zugewiesen ist.[485] Im Besonderen ist der Verfassung und auch dem BGB, das vom Leitbild der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung ausgeht, kein Hinweis darauf zu entnehmen, dass nur die Gründung gemeinwohlbezogener Stiftungen möglich sein soll. Eine Privilegierung gemeinnütziger Anliegen ist in den Grundrechten nicht vorgesehen.[486] Wenn und soweit ein Grundrecht auf Stiftung existiert, was *Reuter* dem Grundsatz nach bejaht, sind in den Schutzbereich folglich auch privatnützige Stiftungen ohne Abstriche einzubeziehen.

(2) Familienstiftung keine unzulässige Haftungsexklave

Weiterhin moniert *Reuter*, privatnützige Stiftungen stellten Haftungsexklaven zur Verfügung, welche mit dem Haftungssystem des bürgerlichen Rechts nicht vereinbar seien. Diesem liege das Konzept zugrunde, dass jeder Schuldner im Grundsatz mit all seinem Vermögen hafte. Mit Hilfe einer Stiftung wende der Stifter jedoch bestimmten Personen Vermögen zu, ohne dass deren Gläubiger auf dieses zugreifen könnten. Die voraussetzungslos berechtigende privatnützige Stiftung unterlaufe so das Haftungskonzept des deutschen Zivilrechts und sei folglich unzulässig.[487] Für seine Sicht führt *Reuter* jedenfalls eine latente Gläubigerbenachteiligungsabsicht ins Feld: „Denn dann sind nur zwei Erklärungen dafür möglich, dass der Zuwendende statt der Schenkung die Stiftung gewählt hat: zum einen die Absicht der Bindung des Begünstigten (die allerdings auch durch Schenkung unter Auflage erreichbar ist) und zum anderen die Absicht der Immunisierung des Vermögens des Begünstigten.“ Selbstverständlich ist *Reuter* in der Feststellung der Tatsachenlage, dass Gläubiger der Destinatäre in das Vermögen der Stiftung nicht vollstrecken können, zuzustimmen. Auch mögen seine Bedenken rechtspolitisch nicht gänzlich von der Hand zu weisen sein.[488]

Allerdings kann ihm auf Grundlage des geltenden Rechts nicht gefolgt werden, denn das Vermögen der Stiftung ist gerade nicht mit dem Vermögen des Destinatärs gleichzusetzen,

---

484 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 35, die gestützt auf Art. 14 Abs. 1 GG annehmen, der Gesetzgeber müsse nur Regelungen schaffen, die den eigentumsspezifischen Freiraum des Verfügenkönnens im Sinne eines funktionalen Äquivalents der Stiftung gewährleisten; a. A. *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 35 und *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 4 Rn. 15 ff.

485 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 4 Rn. 23; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Rn. 35 f.

486 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 4 Rn. 23.

487 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 65, in Bezug auf Familienstiftungen Rn. 96; *Reuter* würde solche Gestaltungen wohl § 138 BGB unterwerfen, vgl. *Reuter* in GS Eckert, S. 677 (689, 692).

488 So bspw. *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 188.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

wie *Reuter* dies möchte.[489] Wesentliches Merkmal der Eigentümerstellung ist eine umfassende Verfügungsbefugnis (§ 903 BGB). Diese fehlt bei dem typischen Destinatär einer Stiftung. Er ist lediglich Nutznießer, nicht Verfügungsberechtigter.[490] Wenn beispielweise der Stifter dem Destinatär selbst eine Rente zahlte, ohne dies durch das von ihm verselbstständigte Vermögen erledigen zu lassen, gäbe es auch keinen Anlass zu der Annahme, dass dieses Vermögen den Gläubigern des Destinatärs zur Verfügung stehen sollte. Ebenso wenig wie über das Vermögen des Stifters kann der Destinatär folglich über das Vermögen der Stiftung verfügen und spiegelbildlich seine Gläubiger aus selbigem Befriedigung suchen. Das Gegenteil zu behaupten hieße, die Relativität der Schuldverhältnisse zu leugnen. Dies gilt selbst dann, wenn der Stifter sich der Stiftung ausdrücklich nur deshalb bedient, um das Vermögen dem Zugriff der (künftigen) Gläubiger des Destinatärs nicht preiszugeben. Eine Pflicht, fremde Schulden tilgen zu müssen, besteht im Grundsatz nicht. Zudem ist nicht ersichtlich, wieso das Verhalten der Gegenansicht, die sich, so *Reuter*, „nur noch schlicht auf die Billigung durch den Gesetzgeber“[491] berufe, verwerflich sein sollte, denn gerade der Wille des Gesetzgebers ist maßgeblich wie bindend. Er darf nicht zur Disposition gestellt werden.

(3) Familienstiftung mit dem Fideikommissverbot vereinbar

Letztlich versucht *Reuter*, die Unzulässigkeit der voraussetzungslos berechtigenden Familienstiftung aus dem Fideikommissverbot gemäß Art. 155 Abs. 2 WRV abzuleiten.[492] Selbst wenn man entgegen vieler Stimmen[493] eine hinreichende Vergleichbarkeit trotz der unbestritten funktionalen Ähnlichkeit bejahte, ist doch anzuerkennen, dass die Familienstiftung im Gegensatz zum Familienfideikommiss nicht Gegenstand zahlreicher einschränkender Gesetze geworden ist. Vielmehr hat sich der Modernisierungsgesetzgeber, obwohl nicht erst der Gesetzesentwurf von *Bündnis 90/Die Grünen* auf das Problem der überlangen Nachlassbindung aufmerksam gemacht hat, sich nicht für eine Beschränkung der Familienstiftung entschieden und damit durch sein Schweigen die voraussetzungslos berechtigende Familienstiftung ohne Einschränkung für zulässig erklärt.[494] Die Annahme, der Gesetzgeber habe im Rahmen der Fid-eikommissgesetzgebung die Familienstiftung übersehen, was Voraussetzung einer planwidrigen Regelungslücke ist, welche eine analoge Anwendung des

489 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 65.

490 Zu den beschränken Rechten der Destinatäre vgl. *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 85 Rn. 29 ff.; *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 80 Rn. 36; ausführlich dazu *Blydt-Hansen*, Die Rechtsstellung der Destinatäre der rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts, insb. Zusammenfassung S. 193 ff.

491 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 66.

492 Siehe oben S. 58.

493 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 29; *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 129; *Pöllath* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechtshandbuch², § 14 Rn. 29; *Ebersbach*, Handbuch des deutschen Stiftungswesens, S. 31; *Sorg,* Die Familienstiftung, S. 44 f., 62 f.; *Meyer zu Hörste,* Die Familienstiftung als Technik der Vermögensverewigung, S. 25 ff.

494 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. BGB Rn. 188; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 29, jeweils m. w. N.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Fideikommissverbotes voraussetzt, ist jedenfalls nach der Modernisierung des Stiftungsrechts nicht mehr aufrechtzuerhalten.[495]

cc. Ergebnis

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass durchgreifende Bedenken – abseits rechtspolitischer Erwägungen – gegen die Familienstiftung, auch in Form der voraussetzungslos berechtigenden Familienstiftung, nicht bestehen. Wurden vor der Modernisierung des Stiftungsrechts im Jahre 2002 ernstzunehmende Einwände gegen diese spezielle Form der Familienstiftung erhoben, sind diese jedenfalls durch das Schweigen des Gesetzgebers, dem das Problem nicht entgangen sein kann, ausgeräumt. Auch die speziellen steuerrechtlichen Regelungen, die sämtlich bereits vor der Modernisierung des Stiftungsrechts bestanden, legen nahe, dass dem Gesetzgeber das Phänomen „Familienstiftung" bekannt war und er trotz dieser Kenntnis bewusst von Restriktionen abgesehen hat. Dies mag zwar rechtspolitisch fragwürdig sein, doch es obliegt dem Gesetzgeber, derartigen Bedenken zu folgen oder aber nicht.

b. Österreich

In Österreich verfolgte der Gesetzgeber mit dem Erlass des Privatstiftungsgesetzes explizit die Absicht, die Rechtsordnung um ein Instrument, welches die Verselbstständigung von Vermögen zu privatnützigen Zwecken ermöglicht, zu ergänzen.[496] Die Privatstiftung ist dabei als Allzweckstiftung ausgestaltet worden.[497] Demgemäß wird die Zulässigkeit einer Familienstiftung auf Grundlage des PSG, auch in Form der voraussetzungslos berechtigenden Familienstiftung, nicht bestritten, sondern allseits eindeutig und unzweifelhaft anerkannt.[498] Die Zulässigkeit lässt sich zudem im Wege eines Umkehrschlusses aus § 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG ableiten, der voraussetzungslos berechtigende Versorgungsstiftungen, wie die Familienstiftung, gewissen Restriktionen unterwirft.

---

495 So auch *Gantenbrink*, Die hoheitliche Beendigung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde, S. 67.

496 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 7.

497 *Jud*, JBl. 2003, S. 771 (771).

498 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 23; *Arnold*, PSG, Einl. Rn. 10, § 1 Rn. 12; *Bruckner/Fries/Fries*, Die Familienstiftung, S. 17; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (17); *Böhler*, Die Stiftung in Österreich, S. 128; ausdrücklich wird der Zweck „Versorgung von Familien" auch in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 3; genannt; darüber hinaus ist wohl auch nach dem BStFG und den korrespondierenden Landesgesetzen eine „gemeinnützige" Familienstiftung zulässig, vgl. dazu *Böhler*, Die Stiftung in Österreich, S. 128; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 29 m. w. N.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

aa. Schranke des § 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG

Der österreichische Gesetzgeber ist Stiftungen gegenüber skeptisch, deren Destinatäre voraussetzungslos berechtigt sind. Er tritt ihnen – trotz der liberalen Grundhaltung, welche im PSG zum Ausdruck kommt – mit „gewisse[r] Vorsicht“[499] entgegen; dies unter anderem, um nicht in Konflikt mit dem Fideikommissverbot zu geraten.[500] § 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG bestimmt daher, dass der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss fassen muss, sobald eine nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, 100 Jahre gedauert hat. Die Stiftung kann indes trotz einer Dauer von 100 Jahren fortgesetzt werden, wenn alle Letztbegünstigten dies einstimmig, längstens jedoch jeweils für 100 weitere Jahre, beschließen. Es handelt sich bei dieser Vorschrift um zwingendes Recht, eine abweichende Satzungsgestaltung ist unwirksam.[501]

(1) Versorgung von natürlichen Personen als überwiegender Zweck

Der überwiegende Zweck einen solchen Stiftung muss auf die Versorgung natürlicher Personen gerichtet sein. Eine Legaldefinition des Begriffs „Versorgung“ fehlt. Unter Versorgung sind alle Leistungen an Begünstigte zu verstehen, die im weitesten Sinne Unterhaltscharakter haben, wobei diese nicht zwingend regelmäßig erfolgen müssen. Abhängig vom Einzelfall ist auch eine einmalige Gewährung als Versorgungsleistung zu qualifizieren, wobei die regelmäßige Gewährung der typische Fall sein dürfte. Diese Leistungserbringung kann – und wird meist – in finanzieller Form erfolgen, allerdings kommt auch die Zurverfügungstellung von Wohn- und Arbeitsraum oder ähnlicher Leistungen in Frage. Nicht maßgeblich ist hingegen, ob die Destinatäre auf die Zahlung der Stiftung angewiesen sind, also ohne diese nicht selbst für ihren Unterhalt sorgen könnten.[502] Die Frage, wie „überwiegend“ zu verstehen ist, wird im PSG nicht ausdrücklich beantwortet. Zum Teil möchte man dies in der Literatur wertmäßig anhand der erbrachten Leistungen feststellen,[503] andere Autoren möchten untersuchen, ob neben dem Versorgungszweck noch andere Zwecke in einem Ausmaß verfolgt werden, die eine Auflösung der Stiftung nicht geboten erscheinen lassen.[504] Naturgemäß ist dieser Frage bisher aber nur wenig Beachtung geschenkt worden.

(2) Fehlende Gemeinnützigkeit

Stiftungen werden von § 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG nicht erfasst, wenn sie gemeinnützig sind. Im PSG fehlt eine Definition der Gemeinnützigkeit. Die überwiegende Ansicht greift auf § 2

499 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 29.
500 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 8; vgl. *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. Rn. 28 und *Müller* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 267 (287).
501 *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 35 Rn. 4, 26; *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 87.
502 *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 35 Rn. 29.
503 So bspw. *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 35 Rn. 30.
504 *Arnold*, PSG, § 35 Rn. 14.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Abs. 2 BStFG zurück.[505] Das BStFG ist ein Spezialgesetz, welches seit 1974 die Möglichkeit eröffnet, in Österreich gemeinnützige Stiftungen zu errichten. Vorher gab es keine hinreichenden gesetzlichen Bestimmungen über Stiftungen. Gemeinnützig sind demnach solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt insbesondere dann vor, wenn die Tätigkeit der Stiftung dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem, sportlichem oder materiellem Gebiet nützt. § 2 Abs. 2 Satz 3 BStFG bestimmt, dass es der Gemeinnützigkeit nicht entgegensteht, wenn durch die Tätigkeit der Stiftung nur ein bestimmter Personenkreis gefördert wird. Insoweit unterscheiden sich der stiftungsrechtliche Gemeinnützigkeitsbegriff des BStFG und der steuerliche der BAO. Die Annahme der herrschenden Meinung, der Gemeinnützigkeitsbegriff in § 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG entspreche dem des BStFG, überzeugt indes nicht. In der Gesetzesbegründung wird darauf hingewiesen, dass mit der grundsätzlich Beschränkung auf 100 Jahre der fehlenden Beziehung des Stifters zu den zeitlich entfernten Nachkommen der dem Stifter nahestehenden Personen, die das Motiv für die Stiftung war, Rechnung getragen werde.[506] Es ist nicht ersichtlich, wieso eine solche Beziehung im Falle einer gemeinnützigen Familienstiftung, die nach dem BStFG wie gezeigt grundsätzlich möglich ist, bestehen sollte. Mit den gleichen Argumenten ist auch eine gemeinnützige Familienstiftung der Restriktion des § 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG zu unterwerfen.

Die Auffassung der überwiegenden Ansicht führt indes dazu, dass nicht zwingend jede Familienstiftung unter das Regime des § 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG fällt. Dies ist zwar der Fall, wenn neben der Zugehörigkeit zu einem bestimmten Personenkreis (hier: der Familie, in deren Interesse die Stiftung errichtet wurde) keine weiteren Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um Destinatszuwendungen zu erhalten, denn dann läge die klassische Versorgungsstiftung vor.[507] Anders ist die Situation aber zu beurteilen, wenn neben der Zugehörigkeit zu einem bestimmten Personenkreis die Zuwendung von weiteren Voraussetzungen abhängig und diese so gestaltet sind, dass bei ihrer Erfüllung eine Förderung der natürlichen Person im allgemeinen Interesse liegt.[508] Denkbar wäre die Unterstützung der schulischen und akademischen Bildung eines Familienmitglieds oder die Gewährung finanzieller Hilfe im Fall von Verarmung.[509] Es läge dann eine gemeinnützige Familienstiftung vor. Es sind jedoch viele Konstellationen denkbar, in denen die Beurteilung der Gemeinnützigkeit nicht so eindeutig ausfällt, wie in den beiden erwähnten Beispielsfällen. Es wird daher gefordert, dass immer dann, wenn der Kreis der Berechtigten nach Kriterien ohne Bezug zur Gemeinnützigkeit bestimmt ist, ein strenger Maßstab anzulegen sei, mithin der verfolgte Zweck eindeutig gemeinnützig sein muss.[510] Letztlich wäre es in Anbetracht dieser Abgrenzungsschwierigkeiten ebenfalls vorteilhaft, die Bestimmung des Merkmales der Gemeinnützigkeit auf die Regelungen der BAO zu beziehen.

---

505 *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 35 Rn. 30; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 23; *Arnold*, PSG, § 35 Rn. 12 mit Verweis auf Einl. Rn. 10; *Jud*, JBl. 2003, S. 771 (772); *Knirsch*, ecolex 1993, S. 729 (729) geht demgegenüber von einem Verweis auf die Regelungen der steuerlichen Vorschriften, also der BAO, aus.

506 Vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 8, 88.

507 *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 35 Rn. 31.

508 *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 35 Rn. 31.

509 Zur gemeinnützigen Familienstiftung vgl. *Böhler*, Die Stiftung in Österreich, S. 128.

510 *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 35 Rn. 31.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(3) Fortsetzungsbeschluss

Diese zeitliche Beschränkung entfaltet, wenn sich dies dem Gesetzestext auch nicht ausdrücklich entnehmen lässt, besondere Relevanz für Familienstiftungen, die zwar nicht explizit, wohl aber implizit angesprochen werden.[511] Eine Situation, in der ein Stifter die Erträge seines Vermögens über ein Jahrhundert Personen zur Verfügung stellt, die nicht mit ihm verwandt sind, ist in der Praxis nur schwerlich vorstellbar. Mit dieser Sonderregelung möchte der Gesetzgeber ausweislich der Regierungsvorlage der Überlegung gerecht werden, dass „die Beziehung des Stifters zu zeitlich weit entfernten Nachkommen der dem Stifter nahestehenden Personen, die das Motiv für die Stiftung war, nicht mehr vorhanden sein wird und anderseits eine im Ergebnis dem Fideikomiß ähnliche Versteinerung von Vermögensmassen nicht erwünscht ist."[512] Jedoch kann die Stiftung, wenn ein einstimmiger Fortsetzungsbeschluss,[513] der jeweils längstens für weitere 100 Jahre gelten kann, durch alle Letztbegünstigten gefasst wird, über die Grenze von 100 Jahren hinaus fortgesetzt werden. Damit gerät, obwohl theoretisch das Vermögen über einen sehr langen Zeitraum in der Stiftung gebunden wäre, der Gesetzgeber des PSGs auch nicht in Konflikt zum Fideikommissverbot und setzt sich nicht in Widerspruch zu Grundwertungen des ABGB, denn die wahren Interessenträger der Stiftung, die Letztbegünstigten, dürfen entscheiden, ob das Stiftungsvermögen auf sie übergehen oder in der Stiftung verbleiben soll. Im Unterschied zu Fideikommissinhabern können sie Verfügungsmacht über das gebundene Vermögen erlangen.[514] Dem eindeutigen Wortlaut zur Folge („jeweils"), sind mehrere Fortsetzungsbeschlüsse möglich.[515]

bb. Ergebnis

In Österreich ist eine Familienstiftung ohne weiteres zulässig, auch in Form der voraussetzungslos berechtigenden Versorgungsstiftung. Dies ergibt sich jedenfalls implizit aus der Gesetzesbegründung. Es war gerade Ziel des PSG-Gesetzgebers, privatnützige Stiftungen zu ermöglichen, wobei die Familienstiftung der Prototyp der privatnützigen Stiftung ist. Allerdings werden Versorgungsstiftungen, und damit auch Familienstiftungen, nach einhundertjähriger Dauer aufgelöst, wenn die Letztbegünstigten nicht einstimmig einen Fortsetzungsbeschluss fassen.

c. Zusammenfassung und Bewertung

Sowohl in Deutschland als auch in Österreich ist eine Familienstiftung, auch in Form der voraussetzungslos berechtigten Versorgungsstiftung, ohne Einschränkungen in Bezug auf

511 *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 29.
512 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 8.
513 Zu technischen Fragen vgl. *Arnold*, PSG, § 35 Rn. 15; *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 35 Rn. 33.
514 *Müller* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 267 (287).
515 *Arnold*, PSG, § 35 Rn. 13; *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 35 Rn. 34.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den Zweck zulässig. Während sich dies für die Privatstiftung ohne Zweifel aus der Gesetzesbegründung ergibt, hat in Deutschland der Modernisierungsgesetzgeber durch sein Schweigen zum Thema Familienstiftung ebenfalls eindeutig die Frage nach der Zulässigkeit, welche vorher von einer beachtlichen Mindermeinung verneint wurde, im Sinne der überwiegenden Ansicht positiv beantwortet.[516] Die in Bezug auf die Situation in Deutschland erhobenen rechtspolitischen Bedenken sind mit Blick auf die Frage, ob die Familienstiftung als ein Instrument für Nachfolgegestaltungen in Frage kommt, nicht relevant. Es kann nichts Verwerfliches daran ausgemacht werden, den Gestaltungsspielraum, welchen der Gesetzgeber dem Rechtsanwender eröffnet, auszunutzen. Allerdings ist damit und mit der klaren Fokussierung des Stiftungswesens in Deutschland auf die Gemeinnützigkeit die mögliche Gefahr einer restriktiven Gesetzesänderung verbunden, was in der Kautelarpraxis nicht unberücksichtigt bleiben darf. In Bezug auf bereits bestehende Stiftungen wäre jedoch kritisch zu untersuchen, ob eine solche Rückwirkung von Gesetzen zulässig wäre. Angesichts des Umstandes, dass man der Familienstiftung in Deutschland erheblich kritischer gegenüber steht als dies in Österreich der Fall zu sein scheint,[517] ist es bemerkenswert, dass sich der Gesetzgeber, zumal unter Hinweis auf das Fideikommissverbot, genötigt sah, durch § 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG eine Beschränkung der voraussetzungslos berechtigenden Versorgungsstiftung in das Gesetz aufzunehmen. Dies ist wohl auf die vielgelobte sachliche Diskussion im Vorfeld des Gesetzesbeschlusses frei von sachfernen Erwägungen zurückzuführen,[518] die man sich in Deutschland nicht zum Vorbild genommen zu haben scheint.[519] Durch § 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG werden die rechtspolitischen Zweifel gegenüber der Familienstiftung nach dem BGB bestätigt.

In Deutschland wurde im Rahmen der Stiftungsrechtsreform eine Regelung, die sich an § 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG anlehnte,[520] diskutiert. Sie ist jedoch nicht in das Gesetz aufgenommen worden. Bewusst räumt der Gesetzgeber Stiftern jedenfalls in Bezug auf die zeitliche Dauer einer Stiftung einen größeren Freiraum ein, als dieser im Geltungsbereich des PSG gegeben ist, wo sich die Letztbegünstigten nach 100 Jahren vom Willen des Stifters lösen können. In Deutschland ist demgegenüber eine zeitlich unbeschränkte Familienstiftung der gesetzestechnische Normalfall. Damit ist das deutsche Stiftungsrecht das einzige in Westeuropa und Amerika, mit Ausnahme Liechtensteins, welches zeitlich unbeschränkte voraussetzungslos berechtigende Familienstiftungen zulässt.[521] Dies stützt die Erwägung derjenigen Autoren,

---

516 *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 150 folgert daraus eine gewisse Skepsis auf deutscher Seite, wobei Beschränkungen ja gerade nicht Gesetz geworden sind; *Dutta*, RabelsZ 2013, S. 828 (835), weist hingegen zutreffend darauf hin, dass sich – im Gegensatz zur österreichischen Rechtslage – diese Skepsis gerade nicht in einem Verbot der Familienstiftung niedergeschlagen habe.

517 Vgl. aber zur sozialen Brisanz des PSG und zur Vereinbarkeit mit erbrechtlichen Grundsätzen *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Einl. 33 f. m. w. N.

518 *Eiselsberg,* SWK 1999, S. 859 (859).

519 Vgl. *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 72; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 23; jeweils m. w. N.

520 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 186.

521 *Kronke* in *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, S. 159 (161); *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff., die zudem darauf hinweisen, dass Liechtenstein das einzige Land in Kontinentaleuropa sei, in welchem der Fideikommiss nicht abgeschafft wurde, so dass insoweit innerhalb der Privatrechtsordnung auch keine Inkohärenz bestehe.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

welche rechtspolitische Bedenken gegen die weiten Gestaltungsmöglichkeiten angemeldet haben, die das deutsche Stiftungsrecht eröffnet.

3. Stiftung für den Stifter

Denkbar ist es, eine Stiftung zu errichten, deren einziger Destinatär der Stifter ist. Auch wenn die Zulässigkeit einer solchen Gestaltung nicht unmittelbar im Zusammenhang mit dem Thema der vorliegenden Abhandlung, ob eine Stiftung für die Nachfolgegestaltung geeignet ist, steht, ist sie doch bedeutsam. Es handelt sich um eine Grundlage für die Frage, ob eine Stiftung, deren Destinatär neben anderen auch der Stifter ist, mit den durch den Stiftungszweck gesetzten Grenzen vereinbar ist. Damit betrifft sie die wichtige rechtssystematische Überlegung, ob der Stiftungszweck ungeschrieben (teilweise) fremdnützig ausgestaltet sein muss.

Eine Stiftung, deren einziger Destinatär der Stifter ist, wird hier unter den Begriff „reine Stiftung für den Stifter", behandelt, wobei – im Unterschied zu den unter bb) und cc) zu erörternden Gestaltungen – die Stiftung sich tatsächlich in der Begünstigung des Stifters erschöpfen würde, was in Bezug auf deutsches Recht für praxisfern gehalten wird.[522] Vorteil dieser Gestaltung gegenüber anderen Modellen der Vermögensverwaltung wäre, dass das Vermögen der Stiftung, die eine vom Stifter unabhängige eigentümerlose juristische Person ist, dem Zugriff der Gläubiger im Grundsatz entzogen wäre, der Stifter aber dennoch Nutznießer desselben bliebe, wenn er allerdings auch nur beschränkte Verfügungsmacht darüber hätte.[523] Weiterhin ist – wohl praxisrelevanter – eine Gestaltung denkbar, wonach die Erträge des gesicherten Vermögens nach dem Tode des Stifters – welcher zunächst einziger Destinatär wäre – seinen Nachkommen zur Verfügung gestellt werden. Diese rückten dann nach dem Tode des einstigen Stifters in dessen Rechte ein (Stufenmodell). In Varianz dazu ist es ebenfalls erwägenswert, dass neben dem Stifter bereits zu Lebzeiten andere Personen, beispielsweise Abkömmlinge, Destinatäre sind, wie es bei einer Familienstiftung der Fall wäre, zu deren Begünstigtenkreis auch der Stifter selbst zählt.

a. Deutschland

Eine spezielle Regelung, welche die Errichtung einer Stiftung, deren Begünstigter der Stifter selbst ist, verbietet, findet sich im deutschen Stiftungsrecht nicht. Freilich wäre der Stifter an seinen durch die Anerkennung der Stiftung verfestigten Stifterwillen gebunden und könnte ihn nicht ohne Weiteres abändern, doch ist dies im Vergleich zu anderen Stiftungen nichts Besonderes. Dennoch ist die ganz herrschende Meinung der Auffassung, eine reine Stiftung für den Stifter sei unzulässig. Zu untersuchen ist, ob diese Ansicht einer Neubewertung bedarf und ob, wenn man die reine Stiftung für den Stifter als unzulässig qualifiziert, eine Begünstigung des Stifters im Rahmen eines Stufenmodells möglich wäre und welche Voraussetzungen hierzu eingehalten werden müssten. Letztlich ist zu untersuchen, in welchem Umfang der Stifter neben anderen selber Destinatär an einer von ihm gestifteten Familienstiftung sein darf.

---

522 *Burgard,* Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 135.

523 Zur Konzeption mit Beispielen *Mirbach*, Stiftungszweck und Gemeinwohlgefährdung, S. 79.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

aa. Reine Stiftung für den Stifter

Die noch überwiegende Auffassung geht in Bezug auf die rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts davon aus, dass die reine Stiftung für den Stifter unzulässig sei.[524] Maßgeblich begründet wird dies mit zivilrechtlichen Wertungen,[525] welche die Einrichtung eines vollstreckungsimmunen Sondervermögens des Stifters verböten und mit der Überlegung, der Stiftungszweck müsse zumindest aus Sicht des Stifters uneigennützigen Charakter haben.[526] Zudem verweist man darauf, dass der Stiftungsbegriff eine Übertragung des Stiftungsvermögens auf einen vom Stifter verschiedenen Rechtsträger voraussetze.[527] Dem wird entgegen gehalten, dass sich eine solche Beschränkung nicht aus dem Gesetz ergebe und der Stifter grundsätzlich Satzungsautonomie für sich in Anspruch nehmen könne.[528] Zudem sei dem Erfordernis eines Vermögenstransfers genüge getan, denn die Stiftung sei eine juristische Person und damit vom Stifter verschieden.[529]

Hüttemann/Rawert und *Hof* haben, wenn auch in anderem Zusammenhang, darauf hingewiesen, dass sich die Gründe für eine Versagung der Anerkennung einer Stiftung aus dem Gesetz ergeben müssten (Art. 20 Abs. 3 GG). Der Gesetzgeber hat sich dafür entschieden, die Gründung einer Stiftung nur dann nicht zuzulassen, wenn der Stiftungszweck das Gemeinwohl gefährdet.[530] Das ist bei reiner Vermögensverwaltung nicht a priori anzunehmen,[531] folglich ist eine Stiftung für den Stifter nicht zwingend unzulässig. Allerdings ist, insoweit ist *Reuter* und auch *Burgard* zu folgen,[532] nach den Gründen zu fragen, wieso ein Stifter eine Stiftung nur für sich errichtet und nicht das eingebrachte Vermögen in seiner

---

524 *Rawert* in *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, S. 109 (116); *Hüttemann*, ZHR 2003, S. 35 (58); *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 8; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 48, 59; *Backert* in *Bamberger/Roth*, BeckOK BGB, § 80 Rn. 5; *Nissel* in *Werner/Saenger* (Hrsg.), Die Stiftung, Rn. 266; *Jacob*, Schutz der Stiftung, S. 51 f.

525 Vgl. zu den Bedenken gegen eine Stiftung für den Stifter auch *Dutta*, RabelsZ 2013, S. 828 (838 f.).

526 Ausführlich *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 59; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. BGB, Rn. 8.

527 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 48; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. BGB, Rn. 8.

528 *Beuthien* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 77 Rn. 27; kritisch auch: *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 80 Rn. 33; vgl. auch *Burgard,* Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 135, der wohl ebenfalls zur Zulässigkeit der der Stiftung für den Stifter tendiert; *ders.*, NZG 2002, S. 697 (700); *von Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 (170); ohne nähere Befassung mit dem Problem geht *Kronke,* Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, S. 140, von der Zulässigkeit der Stiftung für den Stifter aus.

529 *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 80 Rn. 33.

530 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 4 Rn. 23; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Rn. 35 f.

531 Vgl. *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 80 Rn. 33; *Beuthien* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 77 Rn. 27.

532 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 66; *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 135.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vermögenssphäre belässt, was zweifelsfrei der einfachere Weg wäre.[533] Liegt tatsächlich die Stiftung für den Stifter in Reinform vor, drängt sich nahezu eine Gläubigerbenachteiligungsabsicht auf,[534] was mit § 138 BGB nicht zu vereinbaren ist. Hauptzweck von § 138 BGB ist es, Missbräuchen der Privatautonomie entgegenzuwirken und die Geltung von Rechtsgeschäften zu verhindern, die für die Rechtsgemeinschaft unerträglich sind, weil sie gegen ihre ethischen Wertvorstellungen, die guten Sitten, verstoßen.[535] In diesem Fall würde die Stiftung – wie *Reuter* plastisch formuliert – einen „einbruchsicheren Tresor" darstellen. Dies wäre mit § 138 BGB nicht zu vereinbaren. Allerdings ist nur in diesem oder ähnlichen Fällen – gegebenenfalls unter Zuhilfenahme einer Beweislastumkehr, um dem Gläubigerschutz angemessen Rechnung zu tragen, der Stiftung für den Stifter die Anerkennung zu versagen. Stets ist also eine Einzelfallbetrachtung notwendig.[536] Im Übrigen ist ein hinreichender Gläubigerschutz durch die Vorschriften der Absichts- und Insolvenzanfechtung gewährleistet.[537]

bb. Stufenmodell

Fraglich ist, ob diese Überlegungen auch auf eine Stiftung zu übertragen sind, welche zunächst eine reine Stiftung für den Stifter ist, in dessen Rolle als Destinatär nach seinem Tode oder zu einem anderen Zeitpunkt später aber andere Personen, wie Abkömmlinge, einrücken. In Bezug auf gemeinnützige Stiftungen oder auf Unternehmensstiftungen wird nämlich häufig angeraten, eine Stiftung zu Lebzeiten zu errichten, damit der Stifter in der Anfangsphase die Arbeit der Stiftung nach seinen Vorstellungen lenken und prägen kann. Der Stifter habe dann die Möglichkeit, ein unter Umständen sehr komplexes System noch zu Lebzeiten zu justieren.[538] Auch ohne das Vorliegen eines komplexen Systems kann der Stifter die Absicht hegen, seine Vermögensverhältnisse zu Lebzeiten zu ordnen.[539]

Aus diesen Empfehlungen darf indes nicht ohne Weiteres auf die Zulässigkeit des hier in Rede stehenden Stufenmodells geschlossen werden, denn faktisch stellte man auf diesem Wege dem Stifter, unter Umständen für eine lange Zeit seines Lebens, den bereits erwähnten einbruchsicheren Tresor zur Verfügung. Wie im Falle der Stiftung für den Stifter in Reinform würde, während der Stifter lebt, eine Haftungsexklave entstehen, nämlich ein vollstreckungsresistentes Sondervermögen, dessen Nutznießer er alleine ist. Bis zu seinem Ableben entstünde mithin eine Situation, die der bei der reinen Stiftung für den Stifter entspricht. Allerdings ist es, wie gezeigt, nicht sachgerecht, jede Stiftung, deren einziger Desti-

533 *Hof* meint in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 7 Rn. 57, die reine Stiftung für den Stifter habe keinen Sinn und will den Stifter – wohl aus Zweckmäßigkeitserwägungen – auf andere Gesellschaftsformen verweisen. Dieser Ansatz ist freilich nicht überzeugend, denn behördliche Zweckmäßigkeitserwägungen dürfen unter Berücksichtigung des Grundrechts auf Stiftung, für welches *Hof* a. a. O. zu streiten vorgibt, wohl kaum ein geeigneter Maßstab zur Beurteilung der Zulässigkeit einer Stiftung sein.

534 So auch *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 135.

535 *Wendtland* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 138 Rn. 2.

536 Im Ergebnis ebenso *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 80 Rn. 35.

537 *Beuthien* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 77 Rn. 27; siehe näher dazu unten S. 142.

538 Schiffer/Pruns in Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack (Hrsg.), NK-BGB, § 83 Rn. 28.

539 *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 135.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

natär der Stifter selbst ist, der Restriktion des § 138 BGB zu unterwerfen. Dies hat nur in den Fällen zu geschehen, in denen Gläubigerbenachteiligungsabsicht vorliegt. Dies muss ebenso gelten, wenn der Stifter zu einem späteren Zeitpunkt andere Personen in seine Destinatärsposition einrücken lässt, zumal in solchen Konstellationen wohl nicht unbedingt eine Gläubigerbenachteiligungsabsicht zu vermuten ist. Das Stufenmodell dürfte also in den meisten Fällen zulässig sein.[540]

cc. Familienstiftung mit Stifter als Begünstigtem

Fraglich ist letztlich, ob es zulässig ist, eine Familienstiftung zu errichten, deren Destinatär neben weiteren auch der Stifter selbst ist. Ein starkes Argument für die Zulässigkeit liefert § 58 Nr. 7 AO. Danach steht es der gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuervergünstigung nicht entgegen, wenn eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren. Geht man mit der herrschenden Meinung von der grundsätzlichen Zulässigkeit der Familienstiftung aus, spricht nichts gegen eine Stiftung, deren Stifter neben anderen auch Destinatär der Stiftung ist. Es handelt sich in diesem Fall geradezu um eine typische Familienstiftung. Die Gefahr, dass der Stifter ein unter dem Gesichtspunkt des § 138 BGB problematisches vollstreckungssicheres Sondervermögen schafft, besteht nicht weniger als in Konstellationen, in denen Vermögen auf Familienangehörige übertragen wird. Die Gläubigerinteressen werden hinreichend durch die Absichts- und Insolvenzanfechtung geschützt.[541]

dd. Zusammenfassung

Insgesamt ist es nicht überzeugend mit der noch überwiegenden Ansicht von der grundsätzlichen Unzulässigkeit der Stiftung für den Stifter auszugehen.[542] Ein Verbot der Stiftung für den Stifter lässt sich nicht aus dem Gesetz ableiten. Zwar ist mit der herrschenden Ansicht anzuerkennen, dass gewisse typische Gefahren mit der Stiftung für den Stifter verbunden sind, wie die Schaffung eines vollstreckungssicheren Sondervermögens des Stifters. Allerdings lässt sich dieser Gefahr durch die Anwendung von § 138 BGB verbunden mit einer Beweislastumkehr begegnen. Auf diesem Wege wird beiderlei Interessen gedient: Die Stiftungsfreiheit des Stifters wird nicht beschnitten und die Gläubiger werden von Haftungsabschirmungen unter Zuhilfenahme von Stiftungen geschützt, ohne dass ihnen das Risiko aufgebürdet würde, den schwer zu erbringenden Beweis der Gläubigerbenachteiligungsabsicht antreten zu müssen. Zudem wird der übliche Schutz über die Vorschriften der Insolvenz- und Absichtsanfechtung gewährleistet, vor Vermögensverschiebungen ist grundsätzlich kein Gläubiger sicher. Allerdings ist die Stiftung für den Stifter angesichts der dargestellten herrschenden Meinung – wenngleich sich in jüngerer Vergangenheit auch vermehrt Gegenstimmen erhoben haben – angesichts des Risikos der Nichtanerkennung derzeit keine

---

540 So auch: *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 135; *Werner* in *Erman*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 25 a. E.; wohl auch *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 7 Rn. 57.

541 Siehe dazu unten S. 142 ff.

542 So auch *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 152.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tragfähige Gestaltungsalternative.[543] Gleiches gilt für das hier vorgestellte Stufenmodell. Bedenkenlos ist allerdings eine Stiftung, zu deren Destinatärskreis unter anderem der Stifter gehört, möglich.

b. Österreich

Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass die Privatstiftung einen „erlaubten" Zweck haben muss; „die Privatstiftung kann rein private Zwecke, sogar die Selbstbegünstigung des Stifters zum Zweck haben."[544] Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich also explizit, dass die Privatstiftung ohne Weiteres auch als Stiftung für den Stifter zum Einsatz kommen kann. Indes ergeben sich keine Hinweise auf die Frage, in welcher Weise die Gläubiger des Stifters geschützt werden, wobei es aufgrund der Verselbstständigung des Vermögens grundsätzlich ebenfalls zu einer Schmälerung der Haftmasse für Gläubiger des Stifters kommt.[545] Der Gesetzgeber hat augenscheinlich auf die allgemein einschlägigen Rechtsinstitute vertraut, welches insbesondere die Gläubigeranfechtung, die Erwerberhaftung nach § 1409 ABGB[546] und die zwangsvollstreckungsrechtliche Nutzbarmachung von Rechten des Stifters sind.[547] Obwohl also eine Stiftung für den Stifter möglich ist, sind die Gläubiger nicht schutzlos gestellt. Allerdings sind die Zugriffsmöglichkeiten auf das Vermögen der Stiftung in der Regel zeitlich begrenzt, so dass – wie nach deutschem Recht, wenn man eine Stiftung für den Stifter anerkennen wollte, ebenfalls – eine Haftungsexklave droht. Entsprechend kritisch wurde diese rechtspolitische Entscheidung des österreichischen Gesetzgebers in der deutschen Literatur aufgenommen.[548]

4. Selbstzweckstiftung

Eine Selbstzweckstiftung ist eine Stiftung ohne äußeren Zweck. Sie ist vielmehr darauf gerichtet, ihr Vermögen zu erhalten, zu vermehren und zu verwalten,[549] sie ist Zweck ihrer selbst.[550] Der Zweck unterscheidet sich damit fundamental von der Familienstiftung und der Stiftung für den Stifter. In diesen Konstellationen ist der Zweck auf einen Punkt außerhalb der Stiftung gerichtet.

---

543 So auch *v. Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 (170).

544 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 8.

545 *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 90 ff.

546 § 1409 Abs. 1 ABGB: „Übernimmt jemand ein Vermögen oder ein Unternehmen, so ist er unbeschadet der fortdauernden Haftung des Veräußerers den Gläubigern aus den zum Vermögen oder Unternehmen gehörigen Schulden, die er bei der Übergabe kannte oder kennen mußte, unmittelbar verpflichtet. Er wird aber von der Haftung insoweit frei, als er an solchen Schulden schon so viel berichtigt hat, wie der Wert des übernommenen Vermögens oder Unternehmens beträgt."

547 Vgl. dazu ausführlich *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 90 ff.

548 Bspw. *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 60.

549 Vgl. bzgl. BGB-Stiftungen: *Werner* in *Erman* (Hrsg.), BGB, Vorb. § 80 Rn. 25; bzgl. PSG-Stiftungen: *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 13; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 34.

550 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 60.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

a. Zulässigkeit

Nach ganz überwiegender Ansicht ist die Selbstzweckstiftung in Deutschland nicht zulässig.[551] Dies wird maßgeblich damit begründet, dass die Stiftung einen nach außen gerichteten Zweck verfolgen müsse, eine reine Perpetuierung des Vermögens sei nicht gestattet. Eine Gegenansicht wendet sich gegen diese Annahme besonders mit dem Argument, es gebe für das Verbot der Selbstzweckstiftung im Gesetz keinen Anhaltspunkt und eine Unterscheidung zwischen nach innen und nach außen gerichteten Zwecken sei dem Gesellschaftsrecht fremd.[552]

Dies überzeugt jedoch nicht. Mit der herrschenden Meinung ist von einem Verbot der Selbstzweckstiftung auszugehen. Sehr wohl lässt sich die Unzulässigkeit der Selbstzweckstiftung aus dem Gesetz ableiten, denn es enthält eine Rangordnung der drei Wesenselemente der Stiftung, die allein von dem Zweck angeführt wird.[553] Demgegenüber haben die anderen beiden Elemente, Vermögen und Stiftungsorganisation, nur dienenden Charakter. Der Umstand, dass der Zweck im Mittelpunkt des Stiftungsrechts steht, ist aus § 80 Abs. 2 BGB abzuleiten. Aus den Elementen des Stiftungsgeschäftes wird als besonderes Beurteilungskriterium der Zulässigkeit der Zweck ausdrücklich hervorgehoben. Zudem ergibt sich der Führungsanspruch des Zwecks ausdrücklich aus § 81 Abs. 1 Satz 2 BGB: Das Vermögen ist dem Zweck gewidmet, nicht der Zweck dem Vermögen.[554] Hinsichtlich des Hinweises, das Gesellschaftsrecht unterscheide nicht zwischen innen- und außengerichteten Zwecken, bleibt festzuhalten, dass es sich bei der Stiftung gerade nicht um eine „Gesellschaft" handelt. Nicht die Verbundenheit der Personen ist verselbstständigt, sondern das Vermögen. Hat eine Gesellschaft einen nach innen gerichteten Zweck, kommt dieser der Gesellschaft und damit dem Personenverband der Gesellschafter oder Anteilseigner zu Gute. Ein solcher besteht bei der Stiftung, die mitglieder- und eigentümerlos ist, gerade nicht. Insoweit wird die Argumentation von *Gummert* dem Charakter der Stiftung nicht gerecht. Der innengerichtete Zweck käme niemanden zugute, außer einem von jeglichem personellen Bezug losgelösten Vermögen. Dies ist nicht sinnvoll und berücksichtigt nicht, dass das Recht den Menschen dient und kein Selbstzweck ist.[555] Es handelte sich dann vielmehr um ein Gebilde ohne jeden Nutzen oder Funktion.[556] Eine Selbstzweckstiftung dürfte von den Stiftungsbehörden nicht anerkannt werden.

Dem entspricht die Rechtslage in Österreich. Zum einen sind die rechtlichen Erwägungen in Bezug auf die Rechtslage in Deutschland ohne Weiteres übertragbar, zum anderen folgt das

---

551 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 8; *Reuter* in Münchener Kommentar, Vorb. § 80 Rn. 60; *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 80 Rn. 5; *v. Campenhausen* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 2 Rn. 17; *Stumpf* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 41; i. E. ebenso *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 80 Rn. 31 f.; Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, S. 38.

552 *Gummert* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 77 Rn. 30.

553 In diese Richtung auch *Dutta*, RabelsZ 2013, S. 828 (830).

554 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 150; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 60; *Werner* in *Erman*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 25.

555 Vgl. dazu auch *Dutta*, RabelsZ 2013, S. 828 (837 f.).

556 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 150.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Verbot der Selbstzweckstiftung, obwohl es nicht ausdrücklich in das Gesetz Eingang gefunden hat,[557] aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage[558] und wurde bereits mehrfach durch die Rechtsprechung bestätigt.[559] Dies wird in der Literatur beinahe einhellig ebenso beurteilt.[560] Dem Stifter ist es auch auf Grundlage des PSG nicht gestattet, mit der Privatstiftung ein Gebilde zu schaffen, welches überhaupt keine Destinatäre kennt, sondern ausschließlich gleich einem Perpetuum mobile sich selbst dient. Das Mittel der Zweckverfolgung der Privatstiftung würde somit zum Selbstzweck gemacht werden, aber die Gewinnerzielung ist nur als Mittel zur Verfolgung eines tatsächlichen Stiftungszwecks gestattet. In Österreich erlangt die Privatstiftung Rechtsfähigkeit durch die Eintragung in das Firmenbuch gemäß § 7 Abs. 1 PSG. Das Firmenbuch ersetzt in Österreich seit dem 1.1.1991 das Handels- und Genossenschaftsregister und im Grundsatz ist das Firmenbuchgericht verpflichtet, zu überprüfen, ob die Eintragungsvoraussetzungen vorliegen, die errichtete Privatstiftung also mit den gesetzlichen Bestimmungen übereinstimmt.[561] Eine Selbstzweckstiftung dürfte nicht in das Firmenbuch eingetragen werden.[562]

b. Sonderfall: Unternehmensselbstzweckstiftung

Unabhängig von der Frage, ob Unternehmensstiftungen zulässig sind, was im Grundsatz zu bejahen ist,[563] geht man zum Teil davon aus, sogenannte Unternehmensselbstzweckstiftungen seien anerkennungsfähig. Dies ist eine Stiftung, deren Zweck die Bestandserhaltung

---

557 Der PSG-Entwurf des Ludwig-Boltzmann-Instituts enthielt einen solches Verbot, vgl. *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 34.

558 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 7.

559 OLG Linz v. 13.1.2010 – Az. 6 R 195/09b, abgebruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 120; OLG Wien v. 28.2.2008 – Az. 28 R 253/07t, abgebruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 130 f.; OGH v. 21.12.2006 – Az. 6 Ob 93/06d, abgebruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 136.

560 *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 13 ff.; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 34; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (17); *Böhler*, GesRZ 1992, S. 187 (194 ff.); *dies.*, Die Stiftung in Österreich, S. 121 ff.; *Eiselsberg*, ZfS 2005, S. 4 (6 ff.); *G. Nowotny* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 137 (145); differenzierter beurteilt *C. Nowotny*, ZfS 2006, S. 4 (4 ff.) diese Frage, der nach ausführlicher Aufarbeitung der Literatur und Rspr. zu dem Ergebnis kommt, dass die h. M. auf einer teleologischen Reduzierung des Gesetzestextes beruhe, die sich nach seiner Ansicht mit den herkömmlichen Auslegungsmethoden nicht rechtfertigen lasse und jedenfalls auch Zwecke, die mittelbar außenwirksam sind, genügen lassen will; mit der Ansicht *C. Nowotnys* setzt sich ausführlich *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 13a auseinander, der darauf hinweist, dass die h. M. sich nicht auf eine teleologische Reduktion des Gesetzestextes, sondern sich vielmehr auf § 1 Abs. 1 PSG stütze, aus dem abzuleiten sei, dass die Privatstiftung einem Zweck zu dienen habe, nicht aber selbst der Zweck sei.

561 *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 102; *Werkusch* in *P. Doralt/Kalss* (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, S. 71 (97 f.).

562 Vgl. *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 13c; in diese Richtung wohl auch OLG Wien v. 22.2.2005 – Az. 28 R 274/04A, GeS 2005, S. 282 (284) mit zustimmender Anmerkung von *Arnold*; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 40; *Kodek*, GesRZ 2008, S. 6 (6); zur Behandlung der fehlerhaften Vorstiftung vgl. *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 98 ff.

563 Siehe dazu S. 87 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

eines von ihr unmittelbar oder mittelbar geführten Unternehmens ist.[564] Namentlich *Schiffer/Pruns* nehmen an, diese sei zulässig, wenn die Vorteile des Unternehmens jedenfalls mittelbar anderen zu Gute kommen.[565] Sie versuchen indes ihre Ansicht im Kern durch Verwischung von zwei verschiedenen Methoden der Zweckerreichung, Anstaltsstiftung (Trägerstiftung) und Kapitalstiftung (Förderstiftung), zu begründen, welche die Sicht auf die dogmatischen Fragen verstellt. Während erstere ihren Zweck durch den operativen Einsatz ihres Vermögens verfolgt (Zweck „Krankenpflege" durch den Betrieb eines zum Vermögen gehörendes Krankenhauses), würde letztere denselben Zweck durch finanzielle Zuwendungen an Krankenhäuser erfüllen.

Dabei berücksichtigten die Befürworter der „Unternehmensselbstzweckstiftung" jedoch nicht hinreichend, dass auch die Anstaltsstiftung einen nach außen gerichteten Zweck verfolgt, der gerade den Einsatz des Vermögens erforderlich macht und nicht nur eine weitere Folge der Vermögensverwaltung ist. Unternehmenszweck und Stiftungszweck fallen in dieser Konstellation zusammen.[566] Nun deuteten beispielsweise *Schiffer/Pruns* an, die Sicherung von Arbeitsplätzen in einem Stiftungsunternehmen, gegebenenfalls sogar als gesondert in die Satzung aufgenommener Zweck, entspreche dem Fall einer Anstaltsstiftung und sei somit zulässig. *Hüttemann/Rawert* halten dem zutreffend entgegen, die „Wohltaten" solcher Stiftungen seien lediglich Nebenzwecke und Reflexe einer mit Gewinnerzielungsabsicht zu Reinvestitionen verfolgten wirtschaftlichen Tätigkeit, die dem Grundsatz nach jeder unternehmerischen Tätigkeit folgen.[567] *Schiffer/Pruns* selbst gehen indes davon aus, dass „die Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen mit jeder Unternehmensperpetuierung zwangsläufig"[568] einhergehe. Insoweit ist die Argumentation inkonsistent und vermag nicht zu überzeugen.

Es bedürfte – dem dennoch folgend – also gar keines zusätzlichen (fremdnützigen) Zweckes, der nach innen gerichtete Vermögenserhalt als solcher zöge diese „Wohltaten" nach sich. Wie bei der Selbstzweckstiftung ohne Unternehmensbezug käme der nach innen gerichtete Zweck niemandem zugute, außer einem von jeglichem personellen Bezug losgelösten Vermögen. Damit ist auch die Unternehmensselbstzweckstiftung unzulässig. Zudem stellt die Unternehmensselbstzweckstiftung die Arbeitsplätze auch nicht aus reinem Altruismus zur Verfügung. Dem Arbeitsverhältnis liegt vielmehr ein gegenseitiger Vertrag zugrunde, der auch den Arbeitnehmer verpflichtet, Leistungen zu erbringen. Auch insoweit sind die Arbeitnehmer nicht mit Destinatären einer Stiftung zu vergleichen, denn diese erbringen typischerweise keinerlei Gegenleistungen.[569]

In Österreich wird das Problem der Unternehmensselbstzweckstiftung auf Grundlage der hier vertretenen Ansicht gelöst. Auch *Arnold* geht davon aus, dass mit dem Halten von Unternehmensbeteiligungen notwendigerweise auch die Aufrechterhaltung von Arbeitsplätzen verbunden ist; insoweit sei dies ein „Reflex" der unternehmerischen Betätigung, jedoch stehe üblicherweise beim Halten von Unternehmensbeteiligungen der Vermögensmeh-

564 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 151.
565 *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 80 Rn. 31, 55; *Schwarz,* ZEV 2003, S. 306 (312); *Ihle,* RNotZ 2009, S. 621 (623).
566 So auch *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 105.
567 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 151.
568 *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 80 Rn. 55.
569 Ähnlich *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 105.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

rungszweck im Vordergrund. Um einen nach außen gerichteten Zweck annehmen zu können, müssten vielmehr zusätzliche Voraussetzungen mit entsprechender Zielsetzung und Absicherung in der Stiftungssatzung vorliegen. Beispielhaft wird das vorübergehende Führen einer Auffanggesellschaft genannt, um den unmittelbaren drohenden Arbeitsplatzverlust der Betroffenen als Folge einer Unternehmenskrise zu vermeiden.[570]

c. Abgrenzung der Selbstzweckstiftung zur Familienstiftung

Nachdem festgestellt wurde, dass Familienstiftungen weder nach deutschem noch nach österreichischem Recht im Gegensatz zu Selbstzweckstiftungen unzulässig sind, stellt sich die Frage nach einer trennscharfen Abgrenzung, um in der Praxis auftretende Fälle zutreffend beurteilen zu können.[571] Ein Urteil des BFH aus dem Jahre 2009 zeigt, dass dies eine Frage von praktischer Relevanz ist. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall hatte eine Stiftung gegen die Qualifizierung als Familienstiftung durch die Finanzverwaltung, was zur Festsetzung der Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) geführt hatte, geklagt. Dagegen führte die Stiftung ins Feld, sie sei keine Familienstiftung, denn die Familienmitglieder seien nur formal als Bezugsberechtigte benannt worden, weil der Stifter bei der damaligen Genehmigungspraxis angenommen habe, nur dadurch eine Unternehmensstiftung errichten zu können. Tatsächlich war die Stiftung im Jahre 1968 mit DM 300.000,00 Barvermögen und Unternehmensanteilen errichtet worden. So war sie mit 95 % an einer Komplementär-GmbH beteiligt, die als einzige Komplementärin einer Holding-KG fungierte. Zudem war sie mit 80 % an der Kommanditistin der Holding-KG beteiligt, welche an der Spitze der Unternehmensgruppe stand. Zunächst waren der Stifter, seine Ehefrau und der gemeinsame Sohn Destinatäre, nach dem Tode der Ehefrau und der Wiederverheiratung des Stifters zudem seine zweite Ehefrau und seine Adoptivtochter. Die Stiftung bezeichnete sich zwar in ihrer Satzung als Familienstiftung und gewährte auch Anspruch auf Destinatszahlungen; dies aber nur, soweit die übrigen Einkünfte der Destinatäre einen bestimmten Betrag unterschritten. Die Beträge wurden nachträglich sukzessive angehoben und zum Teil an die Beamtenbesoldung gekoppelt. Die Einkünfte der Destinatäre sind indes niemals unter diese Grenzen gefallen, auch weil sie von einer zweiten durch den Stifter errichteten Stiftung Zahlungen erhielten, so dass niemals Zahlungen aus der in Rede stehenden Stiftung geleistet wurden. Seit 1986 war die Stiftung berechtigt, Spenden an gemeinnützige Organisationen zu tätigen, was auch tatsächlich in Millionenhöhe erfolgte.[572]

---

570 *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 13d; ebenso wohl: *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 35, die meint, der Zweck „Unternehmenserhalt" sei zulässig, wenn er einem anderen nach außen gerichteten Zweck untergeordnet sei und darauf hinweist, dass in der Eintragungspraxis das Postulat der Selbstzweckstiftung nicht hinreichend umgesetzt werde; a. A. wohl *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 1 (17).

571 Bezogen auf die österreichische Rechtslage weisen *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 36; *Arnold*, GeS 2005, S. 284 (284) auf die Abgrenzungsproblematik hin.

572 BFH v. 18.11.2009 – Az. II R 46/07, BFH/NV 2010, S. 898 ff. (= BeckRS 2009, 25015985); Vorentscheidung FG Berlin-Brandenburg v. 5.9.2007 – Az. 14 K 5016/03 B, EFG 2008, S. 470 ff.; eine gegen die Entscheidung des BFH gerichtete Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen, BVerfG v. 22.8.2011 – Az. 1 BvR 2570/10, ZEV 2012, S. 51 = BeckRS 2011, 54012 (siehe dazu auch unten FN 1160).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Es fragt sich in diesem Fall unabhängig von der steuerrechtlichen Frage, ob allein theoretische Bezugsberechtigungen für die steuerrechtliche Qualifikation als Familienstiftung maßgeblich seien, was der BFH bejahte,[573] oder ob die hier in Rede stehende Stiftung nicht als unzulässige Selbstzweckstiftung qualifiziert werden muss, denn tatsächlich durfte sie zunächst all ihre Erträge thesaurieren und musste keine Zahlungen an die Destinatäre leisten. Grundsätzlich hat eine Stiftung nämlich ihre Erträge für die Verwirklichung des Stiftungszwecks einzusetzen statt sie einzubehalten und unter Umständen dem Grundstockvermögen zuzuführen (sog. Admassierungsverbot). Ausnahmen hiervon sind allerdings zulässig, soweit der Stifter dies vorgegeben hat oder eine Admassierung zur dauerhaften und nachhaltigen Verfolgung der Stiftungszwecke erforderlich ist.[574] Anhand dieses Grundsatzes muss auch die Trennlinie zwischen unzulässiger Selbstzweckstiftung und zulässiger Familienstiftung gezogen werden.

Auf der einen Seite müssen Stiftungen im Grundsatz also ihre Erträge zur Verfolgung des Zwecks einsetzen, auf der anderen Seite macht auch nicht jede Thesaurierung oder Admassierung eine an sich zulässige Stiftung zu einer unzulässigen Selbstzweckstiftung. In dem der Entscheidung des BFH zugrundeliegenden Fall war es gerade dazu gekommen, dass die Stiftung nur unter gewissen Voraussetzungen Zahlungen zu gewähren hatte, diese Voraussetzungen in den mehr als 30 Jahren ihres Bestehens aber nie eingetreten waren. Auch wenn die Satzung also auf den ersten Blick einen fremdnützigen Zweck aufweist, dieser aber wegen bestimmter Bedingungen nicht verwirklicht wird und sich deshalb tatsächlich auf reine Thesaurierung und Reinvestition der Erträge beschränkt, muss eine Stiftung als Selbstzweckstiftung qualifiziert werden können.

Bezogen auf die österreichische Rechtslage wird darauf hingewiesen, dass das Reinvestieren von Gewinnen, ohne Ausschüttungen vorzunehmen, nicht zum eigentlichen Ziel der Privatstiftung erhoben werden dürfe.[575] *Arnolds* Ansicht nach müsse mit Zuwendungen an Begünstigte daher innerhalb eines absehbaren Zeitraums (wenn auch nur mittel- bis längerfristig) zu rechnen sein. Absolut und im Verhältnis zu den Erträgen sehr niedrigere Zuwendungen („Alibizuwendungen“) reichten hingegen nicht aus, um das Fehlen eines nach außen gerichteten Stiftungszweckes zu verneinen.[576] Eine Regelung, wonach die Privatstiftung entweder keine Begünstigten habe oder Zuwendungen nur in Ausnahmefällen zu leisten habe, sei demnach unzulässig.[577]

Dieser Gedankengang lässt sich auf das deutsche Recht übertragen: Eine Stiftung verfolgt einen zulässigen nach außen gerichteten Zweck, wenn sie tatsächlich Zahlungen an ihre

---

573 BFH v. 18.11.2009 – Az. II R 46/07, BFH/NV 2010, S. 898 (899).

574 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 54; *Backert* in *Bamberger/Roth*, BeckOK BGB, § 80 Rn. 7.

575 OLG Linz v. 13.1.2010 - Az. 6 R 195/09b, abgedruckt in *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), PSG, S. 120, welches betont, dass nicht jede Thesaurierung des Stiftungsvermögens automatisch zu einer Qualifikation als unzulässige Selbstzweckstiftung führe, jedoch das Reinvestieren von Gewinnen nicht zum eigentlichen Zweck der Tätigkeit der Privatstiftung werden dürfe; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 36; *Arnold*, GeS 2005, S. 284 (284); *ders.*, PSG, § 1 Rn. 13b.

576 *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 13b; *ders*., GeS 2005, S. 284 (284).

577 Vgl. auch OLG Wien v. 22.2.2005 – Az. 28 R 274/04a, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), PSG, S. 148; OLG Linz v. 13.1.2010 – Az. 6 R 195/09b, abgedruckt in *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), PSG, S. 120.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Destinatäre leistet und dies ihrem Zweck entspricht. Zwar müssen diese nicht regelmäßig erfolgen, jedoch hat deutlich zu werden, dass der Schwerpunkt des Stiftungszwecks auf der Förderung der Destinatäre liegt und diese Zahlungen nicht nur getätigt werden, um den wahren Zweck der Stiftung, die Mehrung und Verwaltung des eigenen Vermögens, zu verdecken. Maßnahmen gegen Stiftungen sind gemäß § 87 Abs. 1 BGB möglich, wenn sie das Gemeinwohl gefährden, was wohl auch bei Selbstzweckstiftungen gegeben ist.[578]

„Gemeinwohl" ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, welcher der Auslegung bedarf. In Anknüpfung an die einzige zahlenmäßige Bestimmung im deutschen Recht in Bezug auf die Familienstiftung ist es zweckmäßig, eine Grenze zwischen Selbstzweckstiftung und der nur thesaurierenden (Familien-)Stiftung analog zu § 15 Abs. 2 AStG zu ziehen, wonach dann eine Familienstiftung vorliegt, wenn der Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt sind; in zeitlicher Hinsicht ist für die Bewertung analog § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auf einen 30-Jahreszeitraum abzustellen. Eine Selbstzweckstiftung muss demnach dann angenommen werden, wenn eine Stiftung innerhalb von 30 Jahren weniger als die Hälfte ihrer Erträge an die (Schein-) Destinatäre ausschüttet.

Auch wenn hier Wertungen, insbesondere von Ausnahmevorschriften, aus dem Steuerrecht in das Zivilrecht übernommen werden, ist eine Übertragung dennoch geboten. Ohne Frage besteht zivilrechtlich eine Regelungslücke, denn eine trennscharfe Abgrenzung zwischen Selbstzweckstiftung und Familienstiftung ist dem Bundesrecht sowie den ergänzenden Landesgesetzen nicht zu entnehmen. Eine solche ist indes notwendig, um ein Behördenhandeln sicher zu stellen, welches rechtsstaatlichen Grundsätzen genügt, zumal das „Verbot der Selbstzweckstiftung seit jeher zum Kernbestand der juristischen Lehre"[579] gehört. Diesem muss zur Geltung verholfen werden, alleine auch, um Systemwidrigkeiten zu vermeiden. Auch besteht eine der Situation des § 15 AStG entsprechende Interessenlage, denn § 15 AStG ist eine Missbrauchsvorschrift.[580] Auch in der hier behandelten Abgrenzungsproblematik geht es um die Verhinderung von Missbräuchen, nämlich die Errichtung einer unzulässigen Selbstzweckstiftung im Gewande einer Familienstiftung. Im Übrigen steht das so gewonnene Ergebnis auch mit den Wertungen des sonstigen Stiftungsrechts im Einklang. Viele Landesstiftungsgesetze[581] qualifizieren eine Familienstiftung als solche, die wesentlich oder ausschließlich dem Interesse einer Familie dient. Auch § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG verlangt, dass die Stiftung „wesentlich" im Interesse einer oder mehrerer Familien errichtet ist.

Diese Anforderungen hat die Stiftung, über deren Revision der BFH zu urteilen hatte, nicht erfüllt. Sie ist demnach zivilrechtlich als Selbstzweckstiftung unzulässig, was freilich nicht Gegenstand des Urteils des BFH war.

Die Abgrenzungsfrage kann sich auch in Bezug auf Stiftungen mit anderen Zwecken stellen, die nur unter dem Eintreten gewisser Voraussetzungen verfolgt werden müssen, wenn dieses Problem im Zusammenhang mit gemeinnützigen Stiftungen wegen des steuerrechtli-

---

578 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 87 Rn. 7; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 87 Rn. 8.

579 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 150.

580 *Kraft*, AStG, § 15 Rn. 40; *Hey*, IStR 2009, S. 181 (184); *Vogt* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 15 AStG Rn. 2; *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz, S. 2 f.

581 Vgl. S. 11 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

chen Gebots der zeitnahen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO wohl nicht auftreten wird. In anderen Fälle sind die hier entwickelten Maßstäbe im Wege einer doppelten Analogie auch bei Nicht-Familienstiftungen zu bemühen, denn Familienstiftungen sind lediglich eine spezielle Anwendungsform von privatnützigen Stiftungen, wenn auch die häufigste.

d. Rechtsfolge

Fraglich ist, wie sich die Erkenntnis auswirkt, dass eine bereits genehmigte Stiftung in Wahrheit eine unzulässige Selbstzweckstiftung ist, nachdem bereits aufgezeigt wurde, dass solche Stiftungen in Deutschland nicht anerkannt beziehungsweise in Österreich nicht in das Firmenbuch eingetragen werden dürften. Die deutsche und die österreichische Rechtsordnung sehen verschiedene Mechanismen vor:

aa. Deutschland

Man wird von der Stiftungsbehörde verlangen können, den Zweck der Stiftung nach Maßgabe des § 87 BGB zu ändern oder diese sogar aufzuheben.[582] Entgegen dem Wortlaut ist nicht von einem Ermessensspielraum der Behörde auszugehen. Sie ist zum Eingreifen verpflichtet, wenn die Erfüllung des Stiftungszwecks gegen das Gesetz oder die guten Sitten verstößt.[583] Eine Selbstzweckstiftung, die nicht dem Menschen, sondern nur ihrem Vermögen verpflichtet ist, ist mit den Anforderungen des Stiftungsbegriffs nicht vereinbar, sie verstößt gegen das Gesetz. Somit sind die Voraussetzungen des § 87 BGB erfüllt und die Stiftungsbehörde ist zum Einschreiten verpflichtet. Problematisch ist allerdings, dass – obwohl dem Wortlaut des § 80 Abs. 2 BGB ein Anspruch auf Anerkennung zu entnehmen ist – häufig eine intensive Begleitung der Stiftungserrichtung durch die Stiftungsbehörden erfolgt.[584] Wenn eine Stiftung also einmal genehmigt wurde, ist nicht anzunehmen, dass die Stiftungsbehörde ihre Entscheidung überdenken und gegen die Stiftung einschreiten wird, selbst wenn sich herausstellt, dass es sich um eine unzulässige Selbstzweckstiftung handelt.

Weiterhin ist zu bedenken, dass der Stiftungsvorstand verpflichtet ist, sich bei seiner Geschäftsführung nicht nur nach der Satzung der Stiftung selbst, sondern auch dem geltenden

---

582 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89, § 87 Rn. 7; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 87 Rn. 8; a. A. wohl *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 10 Rn. 378, der sich indes nicht direkt auf die Selbstzweckstiftung bezieht.

583 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 87 Rn. 2; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 87 Rn. 2, 8; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 10 Rn. 264 f.

584 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 13, weist in diesem Zusammenhang auf eine sehr ähnliche Problematik hin: Seiner Ansicht nach beeinträchtige die Beratungstätigkeit der Stiftungsbehörden insb. deren Fähigkeit, die Stiftungsorgane wegen unsorgfältiger Geschäftsführung in Anspruch zu nehmen. Wer das schädigende Handeln beratend begleitet oder gar angeregt habe, werde sich schon aus psychologischen Gründen damit schwer tun. Wichtiger sei noch, dass im Falle der Inanspruchnahme der Stiftungsorgane eine Retourkutsche in Gestalt der Inanspruchnahme des Trägers der Stiftungsaufsicht durch die Stiftung wegen Amtspflichtverletzung nach Art. 34 GG, § 839 BGB drohe.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Recht zu richten.[585] In Fällen der Selbstzweckstiftung träte die Situation auf, dass der Vorstand als Geschäftsführungsorgan sich entweder in Widerspruch zur Satzung, die ihm einzig die Vermögensbewirtschaftung als Selbstzweck vorschriebe, oder in Widerspruch zum Stiftungsrecht, welches Selbstzweckstiftungen für unzulässig erklärt, setzte. Freilich muss sich in diesen Fällen das Gesetz durchsetzen, denn durch ein privatrechtliches Geschäft können zwingende gesetzliche Vorgaben nicht abbedungen werden. Der Vorstand oder die zuständigen Organe wären also unter Umständen zu einer Änderung der Stiftungsverfassung[586] oder zur Erhebung einer entsprechenden Verpflichtungsklage gegen die Stiftungsbehörde auf Erlass einer Maßnahme gemäß § 87 BGB verpflichtet. Allerdings ergibt sich auch bei den Vorständen der Stiftung ein ähnliches Dilemma, wie es bereits in Bezug auf die Stiftungsbehörden skizziert wurde. Auch haftungsrechtliche Überlegungen führen nicht weiter: Zwar ist der Stiftungsvorstand grundsätzlich der Stiftung gegenüber für Pflichtverletzungen nach den allgemeinen Regeln, insbesondere gemäß § 280 Abs. 1 BGB, haftbar, doch auch dieses Damoklesschwert, welches unter normalen Umständen Organe zu pflichtgerechtem Handeln veranlasst, ist in einem solchen Fall stumpf: Als Schaden ist nämlich die gesamte Einbuße zu verstehen, welche die schuldhafte Pflichtverletzung für die Stiftung mit sich gebracht hat.[587] Nun ist in der beschriebenen Konstellation der Selbstzweckstiftung sehr fraglich, wo der Schaden liegt und in welcher Höhe er zu beziffern ist, handelte doch der Vorstand im Einklang mit der Satzung und hat gerade keine Mittel der Stiftung satzungswidrig abfließen lassen – im Gegenteil! Zudem ist zweifelhaft, wer den Schaden geltend machen sollte. Am ehesten hätten die Schein-Destinatäre, jedenfalls wenn sie Anfallsberechtigte sind, ein Interesse an der Auflösung der Stiftung oder einer Zweckänderung, diese können aber weder die Stiftungsaufsicht zum Einschreiten zwingen, noch auf dem Zivilrechtsweg für die Stiftung Schadensersatz für die Pflichtverletzung ihrer Organe verlangen.[588] Zusammenfassend muss konstatiert werden, dass die deutsche Rechtsordnung kein geeignetes Instrument zum Umgang mit rechtswidrig genehmigten Selbstzweckstiftungen zur Verfügung stellt und dass damit dieses Problem auf Grundlage des geltenden Rechts nicht zufriedenstellend gelöst werden kann.

bb. Österreich

In Österreich ist die Situation aufgrund des geltenden Normativsystems eine andere. Beinahe einhellig ist man der Auffassung, dass das Firmenbuchgericht von Amts wegen eine bereits eingetragene Privatstiftung, die eine Selbstzweckstiftung ist, löschen darf. Umstritten ist jedoch, auf welche Ermächtigungsgrundlage die Maßnahme zu stützen ist.[589] Zum Teil wird eine Anwendung von § 10 Abs. 2 FBG[590] angenommen,

585 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 202; *Lüke* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 94 Rn. 7.

586 Vgl. dazu *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 23 a. E.

587 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 22.

588 Vgl. statt vieler *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 85 Rn. 42 ff. m. w. N. aus Lit. u. Rspr.; vgl. zu den Rechten der Destinatäre auch unten S. 137.

589 Den Meinungsstand arbeiten *G. Nowotny*, GeS 2005, S. 228 (228 ff.) und *Kodek*, GesRZ 2008, S. 6 (6 ff.) umfassend auf, wobei letzterer beide Ansätze für nicht tragfähig hält.

590 § 10 Abs. 2 FBG: Ist oder wird eine Eintragung in das Firmenbuch wegen Mangels einer wesentlichen Voraussetzung unzulässig, so kann sie das Gericht von Amts wegen löschen.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

[591] andere Autoren wollen die Maßnahme auf § 35 Abs. 3 PSG stützen.[592] Allerdings ist eine Prüfungspflicht des Firmenbuchgerichtes wohl nur in Extremfällen anzunehmen; es greift hier die laufende Kontrolle durch die Stiftungsprüfer beziehungsweise Sonderprüfer,[593] welche im Gegensatz zu den Organen und Aufsichtsbehörden einer Stiftung, die nach dem BGB errichtet wurde, unabhängig sind.[594] Ein Antragsrecht für Nicht-Organe, auch bezüglich der Durchführung einer Sonderprüfung gemäß § 31 PSG, die zu einer amtswegigen Auflösung führen kann, ist indes im PSG nicht vorgesehen. Auch einem Letztbegünstigten oder einem Destinatär steht ein solches Recht nicht zu. Allerdings kann er ein solches Verfahren bei dem zuständigen Firmenbuchgericht anregen, was ihm jedoch keine Partei- oder Beteiligtenstellung verschafft.[595]

e. Zusammenfassung und Bewertung

Weder unter Geltung des BGB noch unter Geltung des PSG ist eine sogenannte Selbstzweckstiftung zulässig, auch nicht in der Spielart der sogenannten Unternehmensselbstzweckstiftung. Dies wird dem Charakter der Stiftung, die einem übergeordneten Zweck dienen soll und nicht ihrem Vermögen, gerecht. Das Vermögen ist lediglich Mittel zum Zweck, nicht aber der Zweck selber. Eine (verdeckte) Selbstzweckstiftung kann auch vorliegen, wenn formal Destinatäre bestimmt sind, die Zahlungen an diese aber von der Erfüllung von Voraussetzungen oder Bedingungen abhängen, die keine ausreichende tatsächliche Auszahlung zulassen. Eine solche Stiftung ist in Bezug auf die deutsche Rechtslage als Selbstzweckstiftung zu qualifizieren, wenn binnen eines Zeitraumes von 30 Jahren nicht mehr als 50 % der Erträge zur Ausschüttung gekommen sind.

In beiden Ländern müssten unzulässige Selbstzweckstiftungen durch den erforderlichen staatlichen Mitwirkungsakt verhindert werden. Ist jedoch eine verbotene Selbstzweckstiftung zur Entstehung gelangt, fehlt in Deutschland ein geeignetes Instrumentarium, um den Zweck der Stiftung zu ändern oder die Stiftung aufzulösen, weil zwischen Stiftungsbehörden und Stiftungsorganen eine rechtstatsächlich wohl bedenkliche Verquickung entstehen kann, die eine unvoreingenommene Kontrolle und Reflektion der eigenen Entscheidungen erschwert. Demgegenüber ist das Normativsystem in Österreich überlegen, in welchem die Firmenbuchgerichte für die Eintragung von Stiftungen zuständig sind, während ein unabhängiger Stiftungsprüfer die laufenden Geschäfte überprüft. Es ermöglicht, obwohl keine staatliche Aufsicht wie in Deutschland vorgesehen ist, eine unvoreingenommene Kontrolle

---

591 *G. Nowotny*, GeS 2005, S. 228 (230 f.); *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 40, die aber auch eine analoge Anwendung von § 35 Abs. 3 PSG „erwägenswert" findet; *Werkusch* in *P. Doralt/Kalss* (Hrsg.), Aktuelle Fragen zum Privatstiftungsrecht, S. 71 (103); OLG Wien v. 22.2.2005 – Az. 28 R 274/04a, GeS 2005, S, 282 (284 f.).

592 Offengelassen OGH v. 21.12.2006 – Az. 6 Ob 93/06d; Volltext abrufbar unter www.privatstiftung.info; *Arnold*, PSG, § 35 Rn. 17; *Huber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 9 Rn. 16 f.; *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 35 Rn. 42.

593 *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 13c; *ders.*, GeS 2005, S. 284 (284).

594 Siehe dazu unten S. 104 ff.

595 OGH v. 21.12.2006 – Az. 6 Ob 93/06d, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 136; ebenso OLG Wien v. 27.2.2006 – Az. 28 R 3187/05 y, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 143.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der Stiftungen und stellt Mechanismen zur Verfügung, die Stiftungen, welche nicht im Einklang mit der Rechtsordnung stehen, beseitigen.

II. Stiftungsvermögen

Obwohl das Vermögen einer Stiftung als Wesenselement des Stiftungsbegriffs gegenüber dem Stiftungszweck nur eine dienende Funktion hat, ist es doch konstitutives Element der Stiftung.[596] Sowohl der deutsche[597] wie auch der österreichische[598] Gesetzgeber gehen davon aus, dass die Stiftung eine verselbstständigte Vermögensmasse, mithin juristische Person ohne Mitglieder und Eigentümer ist. Körperschaften können sich ihrer Mitglieder bedienen, um ihre Zwecke zu erreichen, sie sind nicht zwingend auf ein Vermögen angewiesen. Sie werden von ihren Mitgliedern getragen. Anders liegt die Sache bei der Stiftung, sie verfolgt ihren Zweck mit Hilfe des ihr gewidmeten Vermögens.[599] In einem weiten Sinne werden unter dem Stiftungsvermögen alle Mittel verstanden, welche der Stiftung zur Verfügung stehen, also auch die Erträge des Vermögens. Kern der Stiftung ist indes nur das sogenannte Grundstockvermögen, auch Dotationskapital genannt, welches im Grundsatz nicht angegriffen oder ausgeschüttet werden darf.[600] Die mit diesem Vermögen erzielten Erträge hingegen sind im Regelfall zur Ausschüttung bestimmt.[601] Im Falle einer Familienstiftung könnten sie beispielweise an Destinatäre ausgezahlt werden. Der Grundsatz der Vermögenserhaltung ist zwar nicht ausdrücklich im BGB festgeschrieben, ergibt sich aber in Deutschland aus den meisten Landesstiftungsgesetzen[602] und implizit aus § 80 Abs. 2 BGB.[603] Durch besondere Satzungsanordnung kann der Stiftung allerdings auch gestattet werden, ihren Grundstock unmittelbar zur Erfüllung des Stiftungszwecks einzusetzen. In-

---

596 Bzgl. BGB-Stiftungen statt vieler *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 9; vgl. auch BT-Drs. 14/8765, S. 10; bzgl. PSG-Stiftungen statt vieler *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 4 Rn. 1.

597 BT-Drs. 14/8765, S. 8.

598 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 1.

599 Vgl. bzgl. BGB-Stiftungen: *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 51; *Stumpf* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 40; bzgl. PSG-Stiftungen: Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 3; *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 4 Rn. 1; *Arnold*, PSG, § 4 Rn. 3.

600 Vgl. bzgl. BGB-Stiftungen: *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 10, § 81 Rn. 48 ff.; *Helios/Friedrich* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 95 Rn. 4; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 9 Rn. 5; *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 80 Rn. 7; *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 81 Rn. 21; ausführlich dazu *Hüttemann* in FS Flume, S. 59 ff.

601 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 9 Rn. 5; *Helios/Friedrich* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 95 Rn. 4; *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 80 Rn. 7; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 54.

602 Eine Regelung fehlt nur in Brandenburg und Mecklenburg-Vorpommern, vgl. i. Ü. Aufzählung bei *Helios/Friedrich* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 95 FN 22.

603 *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 81 Rn. 21.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

soweit ist der Begriff Verbrauchsstiftung gebräuchlich.[604] Der Stifter kann mithin in Deutschland frei entscheiden, wobei allerdings das Gesetz von dem Grundsatz der Vermögenserhaltung ausgeht (laut § 80 Abs. 2 BGB muss der Stiftungszweck „dauernd und nachhaltig" erfüllt werden). Dem entspricht die Gesetzeslage in Österreich. Auch hier darf der Stifter entscheiden, ob die Stiftung zum Erhalt des Vermögens verpflichtet sein soll, was er durch eine entsprechende Satzungsgestaltung zum Ausdruck bringen kann (§ 9 Abs. 2 Nr. 11 PSG), oder ob neben den Erträgen auch das Vermögen selbst zur Ausschüttung kommen darf.[605]

Es fragt sich, wie das Vermögen der Stiftung beschaffen sein muss und welche Mindestgrenzen der Stifter einzuhalten hat. Oft ist beabsichtigt, durch die Stiftung geeignete Unternehmensnachfolger zu substituieren. Insoweit ist fraglich, ob und gegebenenfalls in welcher Form ein Unternehmen nach deutschem und österreichischem Recht Teil des Stiftungsvermögens sein kann.

1. Art des Vermögens

Weder in Österreich noch in Deutschland finden sich Vorschriften darüber, aus welchen Bestandteilen das Vermögen zusammengesetzt sein soll. Dies obliegt der freien Entscheidung des Stifters, wobei in jedem Fall die Erreichung des Stiftungszwecks möglich sein muss. In Betracht kommen somit vermögenswerte Gegenstände oder Rechte, mit denen Erträge erzielt werden (Kapitalstiftung) oder solche, mit denen unmittelbar der Zweck erreicht wird (Anstaltsstiftung). Das Vermögen können Sachen und Rechte aller Art bilden, insbesondere Geld, Unternehmensbeteiligungen, Grundstücke, Wertpapiere oder einklagbare Forderungen.[606] Für die Privatstiftung ergibt sich dies explizit aus § 11 Abs. 1 PSG: „Wird das Mindestvermögen nicht in Geld aufgebracht, so ist zu prüfen, ob das gewidmete Vermögen den Wert des Mindestvermögens erreicht."[607] Wird die Familienstiftung als Anstaltsstiftung ausgestaltet, stellt sie einer Familie beispielsweise eine Liegenschaft oder einen Kunstgegenstand zur Verfügung, ist allerdings zu berücksichtigen, dass auch Verwal-

---

604 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 57; *Stumpf* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli,* Stiftungsrecht, S. 41 f.; im Rahmen des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes (BGBl. I 2013, S. 556 ff.) wurde im Frühjahr 2013 die Verbrauchsstiftung in § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB ausdrücklich anerkannt, vgl. dazu *Zimmermann*, NJW 2013, S. 3557 (2558); *v. Oertzen/Friz*, BB 2014, S. 87 (87 ff.); *Tielmann*, NJW 2013, 2934 ff.

605 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 8.

606 Bzgl. BGB-Stiftungen: *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 55; *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 81 Rn. 43; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 9 Rn. 34; *Helios/Friedrich* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 95 Rn. 10 ff.; bzgl. PSG-Stiftungen: Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 14; näher dazu *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 4 Rn. 16; *Arnold*, PSG, § 4 Rn. 8; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (34).

607 Im Einzelnen dazu: *Gruber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 11 ff.; *Arnold*, PSG, § 11 Rn. 1 ff.; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (39 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tungskosten zu decken sind, was entsprechende Erträge voraussetzt. Die Liegenschaft selbst oder ein Kunstgegenstand wäre demnach als alleiniges Stiftungsvermögen wohl nicht ausreichend.

2. Mindestvermögen

Gemäß § 4 PSG muss der Privatstiftung mindestens ein Vermögen im Wert von EUR 70.000,00 gewidmet werden – vor der Umstellung im Zuge der Währungsreform im Jahr 2002 lag die Wertgrenze bei öS 1.000.000,00 – wobei sich der Gesetzgeber am Mindestgrundkapital der AG orientierte.[608] Es handelt sich bei dem Mindestvermögen, auch wenn die gesetzliche Regelung an die Kapitalgesellschaften betreffende erinnert, nicht um eine Gläubigerschutzvorschrift, denn das PSG kennt keine dem Kapitalgesellschaftsrecht vergleichbaren Kapitalaufbringungs- und Erhaltungsvorschriften. Vielmehr soll das Mindestkapital missbräuchliche Gestaltungen (Gründung von sehr kleinen Privatstiftungen) verhindern. Zum Teil wird in diesem Zusammenhang auch von „Seriösitätsschwelle" gesprochen.[609]

Eine Regelung, die dem entspricht, existiert in Deutschland nicht; Stiftungen benötigen hier also kein Mindestkapital. Vielmehr orientieren sich die Anforderungen, welche an die Vermögensausstattung zu stellen sind, an dem Zweck der Stiftung. Das Vermögen muss so bemessen sein, dass der Stiftungszweck dauerhaft und nachhaltig erfüllt werden kann.[610] Auch wenn diese Annahme von Gesetzeswegen nicht zwingend ist, geht die stiftungsbehördliche Anerkennungspraxis oft von einem Mindestvermögen von rund EUR 50.000,00 aus.[611] Gerade, wenn die Stiftung als Familienversorgungsstiftung zum Einsatz kommen soll, wird allerdings ein erheblich größeres Vermögen notwendig sein. Bei einem Vermögensbestand von EUR 1.000.000,00 und einer durchschnittlichen Verzinsung von 5 % stünden gerade einmal 50.000 € zur Zweckerfüllung, also Unterstützung der Familienangehörigen, und Deckung des Verwaltungsaufwands zur Verfügung, die noch zu versteuern wären. Wenn eine Familienstiftung in der Nachfolgegestaltung eingesetzt werden soll und der Zweck durch Destinatszahlungen erfüllt wird, darf sich das Stiftungsvermögen demnach nicht auf gesetzliche oder faktische Mindestgrenzen beschränken.

---

608 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 15.

609 *Arnold*, PSG, § 4 Rn. 2; *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 4 Rn. 11; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (39 ff.), der auf Probleme bzgl. des Gläubigerschutzes eingeht, die der Gesetzgeber weitgehend vernachlässig habe.

610 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 9 Rn. 42; *Helios/Friedrich* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 95 Rn. 8 f.; *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 80 Rn. 8; *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Man-sel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 81 Rn. 45.

611 *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 81 Rn. 47; *Helios/Friedrich* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 95 Rn. 8.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. Unternehmensstiftung

Der Begriff „Unternehmensstiftung" deutet nicht zwangsläufig darauf hin, dass der Betrieb eines Unternehmens der oder ein Zweck ist, welcher von der Stiftung verfolgt wird. In jedem Fall aber können Rückschlüsse auf die Mittelherkunft gezogen werden, die nämlich aus einem Unternehmen stammen, welches zu dem Vermögen der Stiftung zählt. Eine Unternehmensstiftung kann also gleichzeitig eine Familienstiftung sein.[612] Die vorliegende Arbeit behandelt Familienstiftungen. Unternehmensstiftungen, die Zwecke verfolgen, welche nicht dem der Familienstiftung entsprechen, sind nicht Gegenstand der Darstellung.[613] Familienstiftungen hingegen betreiben Unternehmen nicht um des Unternehmens willen, sondern nutzen es als Dotationsquelle, was oft mit sich bringt, dass sie sich auch von dem Unternehmen trennen dürfen.[614] In diesem Fall, welcher der für die Praxis typische ist,[615] besteht folglich keine unmittelbare Beziehung zwischen Stiftung und Unternehmen, das Unternehmen bleibt grundsätzlich austauschbar.[616] Dennoch liegt als Motiv der Errichtung einer Familien-Unternehmensstiftung häufig auch der Wunsch zugrunde, einen Unternehmensnachfolger zu substituieren.[617]

Neben der Frage, ob eine Unternehmensstiftung, gleich in welcher Form, juristisch zulässig ist, muss stets – wie bei jeder Rechtsformwahl – untersucht werden, ob die Entscheidung auch zweckmäßig ist. Dabei ist besonders mit Blick auf den Einsatz von Stiftungen im unternehmerischen Bereich problematisch, dass das Wesen der Stiftung als stetiges, verselbstständigtes und langfristig ausgerichtetes rechtliches Konstrukt mit den Erfordernissen eines dynamischen, oft von Einzelpersonen (sog. „Unternehmerpersönlichkeiten") gepräg-

---

612 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 12 Rn. 1.; *Schiffer/Noel* in *Schiffer* (Hrsg.), Die Stiftung in der Beraterpraxis, S. 22, meinen, die Familienstiftung weise typischerweise gemischte Zweckschwerpunkte bzgl. Familie und Unternehmen auf und nennen a. a. O. einige Praxisbeispiele.

613 Vgl. dazu aber bspw. *Schiffer/Pruns*, BB 2013, S. 2755 (2755).

614 Hinsichtlich Stiftungen, deren Zweck der Betrieb eines Unternehmens ist, wird verwiesen auf die Darstellungen bei *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, § 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 136 ff., insb. zur Unternehmensselbstzweckstiftung Rn. 150 ff.; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 103 ff., insb. zur Unternehmensselbstzweckstiftung Rn. 106 ff.; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 12 Rn. 53; *Gummert* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 81 Rn. 7 ff.

615 Im Jahr 2000 gab es lt. *Mecking* in *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, S. 33 (51), gerade einmal 255 Stiftungen mit dem Schwerpunkt „Unternehmen und Belegschaft", was 1,42 % aller damaligen Stiftungen ausgemacht hat. Seitdem erlebte Deutschland einen „Stiftungsboom", von dem besonders gemeinnützige Stiftungen profitierten, so dass der Anteil der Unternehmensstiftungen weiter zurückgegangen ist. Allerdings ist zu beachten, dass sich Gemeinnützigkeit und Unternehmensstiftung ebenso wenig ausschließen wie Unternehmensstiftung und Familienstiftung; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 12 Rn. 6, weisen dennoch auf ein starkes Missverhältnis zwischen wissenschaftlicher Diskussion und praktischer Bedeutung hin.

616 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger* (Hrsg.), § 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 138; demgegenüber hat bei einem Zweckverwirklichungsbetrieb (Stiftungszweckbetrieb) das Unternehmen die Aufgabe, in seiner konkreten Funktion den außerhalb seiner selbst liegenden Zweck zu erfüllen (bspw. Krankenhaus), s. dazu *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, § 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 137.

617 Siehe oben S. 20.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ten Wirtschaftsprozess in Einklang zu bringen ist. Dies gilt umsomehr, als Stiftungen – im Gegensatz zu anderen Gesellschaftsformen – vom Gesetzgeber nicht vordringlich für den Einsatz im Zusammenhang mit Unternehmen konzipiert wurden.[618] Aus letzterem folgen auch juristische Fragestellungen, denn im Gegensatz zu den originär für gewerbliche Zwecke vorgesehen Rechtsformen fehlen Bestimmungen, die den Besonderheiten des Handelsverkehrs, insbesondere auch des Gläubigerschutzes, Rechnung tragen.[619]

Bejaht man die Vorfrage nach der Eignung in Kenntnis der spezifischen Probleme sind zwei verschiedene Gestaltungen zu unterscheiden: Die Unternehmensträgerstiftung und die Beteiligungsträgerstiftung, wobei in Bezug auf die Beteiligungsträgerstiftung der Einsatz einer Stiftung als Komplementärin einer Kommanditgesellschaft besondere Beachtung verdient.

a. Unternehmensträgerstiftung

Betreibt die Stiftung selbst ein Unternehmen als Einzelkaufmann, spricht man von einer Unternehmensträgerstiftung.[620] Zu untersuchen ist, ob diese in Deutschland und in Österreich zulässig ist.

aa. Deutschland

In Deutschland war die Zulässigkeit der Unternehmensträgerstiftung vor der Modernisierung des Stiftungsrechts im Jahr 2002 stark umstritten. Während sich die herrschende Ansicht mit Hinweis auf die Ausgestaltung der Stiftung als Allzweckstiftung für eine Zulässigkeit der Unternehmensträgerstiftung aussprach[621] und die Genehmigungspraxis uneinheitlich war,[622] opponierten namhafte Autoren insbesondere gegen die Zulässigkeit der nicht gemeinnützigen Unternehmensträgerstiftung. Analog § 22 BGB wollte man zwischen Idealstiftungen und wirtschaftlichen Stiftungen unterscheiden. Danach sei die Rechtsform der Stiftung im Verhältnis zu den Vereinen des Handelsrechts subsidiär und nur ausnahmsweise zulässig, nämlich wenn ein nach den Maßstäben des geltenden Rechts förderungswürdiges Anliegen das Instrument der Stiftung zwingend erfordere.[623] Entsprechend diesen wissenschaftlichen Vorarbeiten sah der Entwurf von *Bündnis 90/Die Grünen* im Rahmen der Debatte um die Reform des Stiftungsrechts[624] folgende Fassung von § 80 Abs. 1 BGB vor:

---

618 Vgl. zu diesem Problem *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 12 Rn. 5; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 141 ff.; *Stern* in *Csoklich/Müller* (Hrsg.), Die Stiftung als Unternehmer, S. 67 (67 ff.).

619 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 144 ff.; *Stern* in *Csoklich/Müller (*Hrsg.), Die Stiftung als Unternehmer, S. 67 (70 ff.).

620 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 103; *Arnold*, PSG, Einl. Rn. 10; vgl. auch *Böhler*, Die Stiftung in Österreich, S. 129 f.

621 *Coing* in *Staudinger*, §§ 1 - 89 BGB[12], Vorb. zu §§ 80 – 88 Rn. 12; *Neuhoff* in *Soergel*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 66; *Westermann* in *Erman*, BGB[10], Rn. 8; *Heinrichs* in *Palandt*, BGB[61], Vorb. § 80 Rn. 11; *Kronke*, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, S. 195 ff.; *Sorg*, Die Familienstiftung, S. 55.

622 Vgl. dazu *Reuter* in Münchener Kommentar BGB[4], Vorb. § 80 Rn. 44.

623 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB[4], Vorb. § 80 Rn. 43 ff. (insb. Rn. 50); *Rawert* in *Staudinger*, §§ 21 - 103 BGB[13], Vorb. §§ 80 ff. Rn. 94 ff.

624 Siehe dazu oben S. 42.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

„Eine Stiftung darf jeden erlaubten Zweck verfolgen, der nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 22 BGB) gerichtet ist.“[625] Die Entwurfsverfasser begründeten diesen Vorschlag maßgeblich unter Rückgriff auf die Gruppe von Autoren, welche die Zulässigkeit verneinten.[626] Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe konnte hingegen keine Gründe für die vorgeschlagene Beschränkung feststellen. Auch bei dem Institut der unternehmensverbundenen Stiftung handele es sich um eine Form der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung.[627] Entsprechend konnte sich der Vorschlag von *Bündnis 90/Die Grünen* im Gesetzgebungsverfahren nicht durchsetzen. Eine Restriktion in Bezug auf Unternehmensstiftungen wurde nicht Gesetz.

Damit sieht sich die herrschende Meinung in ihrer Ansicht bezüglich der Zulässigkeit der Unternehmensträgerstiftung bestätigt.[628] Auch Autoren, welche die Unternehmensträgerstiftung vorher für unzulässig hielten, verneinen nun die für eine analoge Anwendung von § 22 BGB notwendige Regelungslücke.[629] Allerdings ist eine schematische Betrachtung in dieser Frage unangebracht und bei der Prüfung der Zulässigkeit einer Gestaltung ist stets der Gemeinwohlvorbehalt gemäß § 80 Abs. 2 BGB zu beachten, welcher Einfallstor zahlreicher Fragestellungen sein kann.[630] Trotz der grundsätzlichen Zulässigkeit von Unternehmensstiftungen sind rechtspolitische Zweifel berechtigt. Kehrseite der Gewinnchancen, welche mit der Betätigung als Unternehmer einhergehen, ist das Verlustrisiko. Es fragt sich, wie dieses mit dem Vermögenserhaltungsgrundsatz, von dem der Gesetzgeber ausgeht, in Einklang gebracht werden kann.

bb. Österreich

Im Gegensatz zur Rechtslage in Deutschland hat sich der Gesetzgeber explizit zur Zulässigkeit der Unternehmensträgerstiftung geäußert. § 1 Abs. 1 PSG statuiert, dass die Privatstiftung ihren Zweck durch Nutzung, Verwaltung und Verwertung ihres Vermögens verfolgt. Folgerichtig darf gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 2 PSG eine Privatstiftung keine gewerbsmäßige Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, ausüben. Das Gesetz enthält, trotz der erheblichen praktischen Bedeutung dieser Einschränkung, keine Legaldefinition der gewerbsmäßigen Tätigkeit, was angesichts des Umstandes, dass dieser in der österreichischen Rechtsordnung mit verschiedenen Bedeutungen verwendet wird, misslich ist.[631] All-

625 BT-Drs. 13/9320, S. 3.
626 BT-Drs. 13/9320, S. 9.
627 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, S. 52.
628 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 12 Rn. 136; *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 80 Rn. 18; *Werner* in *Erman*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 20; *Ellenberger* in *Palandt*, BGB, § 80 Rn. 8; *Nissel*, Das neue Stiftungsrecht, Rn. 172. *Gummert* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 81 Rn. 7 ff. (insb. Rn. 26).
629 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 148; a. A. weiter *Reuter* in Münchener Kommentar BGB[5], §§ 80, 81 Rn. 90 ff. (insb. Rn. 94), ab Münchener Kommentar BGB, Vorb. § 80 Rn. 50 und §§ 80, 81 Rn. 105 seine Argumentation trotz Überzeugung in der Sache jedoch wegen fehlender Diskussionsbereitschaft der Anderen nicht mehr weiter verfolgend.
630 *Hüttemann*, ZHR 2003, S. 35 (60).
631 *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (21).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gemein geht man jedoch davon aus, dass der Gesetzgeber den Kaufmannsbegriff des öHGB zugrunde legen wollte.[632] Unter Gewerbe ist dabei jede selbstständige, auf Dauer angelegte und berufsmäßig organisierte, auf Gewinn, zumindest aber auf unternehmenserhaltenden Erwerb durch Erzielung von Leistungsentgelten gerichtete, nicht freiberufliche Tätigkeit, die wirtschaftlich werthaltige Leistungen am Markt anbietet, zu verstehen.[633] Auch Land- und Forstwirtschaft sind umfasst.[634] Mit der Versagung der gewerbsmäßigen Tätigkeit beabsichtigte der Gesetzgeber, dem Charakter der Stiftung, welche typischerweise keine gewerbsmäßige Betätigung entfaltet, und dem Umstand gerecht zu werden, dass hinter der Stiftung keine Eigentümer stehen, welche das Risiko der unternehmerischen Tätigkeit tragen.[635]

Der Privatstiftung ist jedoch die Ausübung einer gewerblichen Nebentätigkeit gestattet. Ob eine solche Nebentätigkeit vorliegt, ist nach ihrem Umfang, ihrem Zusammenhang mit dem Stiftungszweck und auch in Abhängigkeit zu dem Stiftungsvermögen zu beurteilen. Beispielhaft ist in den Erläuterungen in der Regierungsvorlage der Fall einer Stiftung erwähnt, die Gemälde der Öffentlichkeit zugänglich macht; diese soll berechtigt sein, Postkarten dieser Gemälde zu verkaufen.[636]

b. Beteiligungsträgerstiftung

Die Beteiligungsträgerstiftung ist eine Stiftung, die als Gesellschafterin an einer unternehmenstragenden Personen- oder Kapitalgesellschaft beteiligt ist.[637] Für die hiesige Bearbeitung wird der Begriff verwandt, ohne Konstellationen zu meinen, in denen die Stiftung persönlich haftende Gesellschafterin einer KG oder Gesellschafterin einer OHG ist.[638]

Die in Bezug auf die deutsche Rechtslage vor dem Stiftungsmodernisierungsgesetz gegen diese Gestaltung vorgebrachten Bedenken[639] haben mit der Modernisierung des Stiftungs-

---

632 *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (21); *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 50; *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 16; 2007 ist das öHGB im Rahmen einer umfangreichen Novelle durch das UGB ersetzt worden, vgl. dazu *Schmidt* in Münchener Kommentar HGB, § 3 Rn. 44.

633 *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 16; vgl. *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (21); *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 51.

634 *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 16; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 52.

635 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 9.

636 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 9; näher zum Nebentätigkeitsprivileg *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 17; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (23 ff.); *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 57.

637 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 103; *Arnold*, PSG, Einl. Rn. 10; vgl. auch *Böhler*, Die Stiftung in Österreich, S. 129 f.

638 Zur Stiftung & Co. KG siehe unten S. 91; zur Stiftung, die Gesellschafterin einer OHG ist, wird auf die Ausführungen zur Unternehmensträgestiftung, S. 88 ff., verwiesen.

639 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB4, Vorb. § 80 Rn. 43 ff. (insb. Rn. 50); *Rawert* in *Staudinger*, §§ 21 - 103 BGB13, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 94 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

rechts ihre Grundlage verloren.[640] Nach deutschem Recht ist es also ohne Weiteres möglich, dass eine Stiftung Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft und Kommanditistin einer KG ist. Dem entspricht die Rechtslage in Österreich.[641] Ebenso kann die Stiftung als typisch oder atypisch stille Gesellschafterin fungieren; in Bezug auf die österreichische Rechtslage deshalb, weil die stille Gesellschaft als reine Innengesellschaft nicht unter § 1 Abs. 2 PSG zu subsumieren ist.[642] Da in Österreich die Beteiligungsträgerstiftung zulässig ist, kann die der Privatstiftung untersagte gewerbsmäßige Tätigkeit in eine Tochtergesellschaft ausgegliedert werden. Ebenso kann sie als Konzernspitze agieren, wobei in gewissem Umfange auch Konzernleitungsfunktionen zulässig sind.[643]

c. Stiftung & Co. KG

Der Einsatz einer Stiftung & Co. KG wird teilweise als eine interessante Gestaltungsalternative zur GmbH & Co. KG empfohlen. Sie eigne sich auch für Nachfolgegestaltungen, insbesondere in Bezug auf in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG geführten Unternehmen.[644] Sie kann nämlich im Gegensatz zur GmbH & Co. KG übernahme- und zerschlagungssicher ausgestaltet werden, was dem Stifter helfen kann, nicht zusagende Entwicklungen nach seinem Tode auszuschließen.

Dazu wird das Halten der KG-Beteiligung zum (Neben-) Zweck der Stiftung, die Komplementärin der KG ist, erhoben. Der Gesellschaftsvertrag der KG bestimmt zudem, dass Änderungen desselben von der Zustimmung der Stiftung abhängig sind; die Übertragung von Kommanditanteilen wird weiterhin von der Zustimmung der Stiftung abhängig gemacht (Vinkulierung), die zudem mit einem Vorkaufsrecht ausgestattet ist.[645] Auf diesem Wege können die Familienmitglieder, welche als Kommanditisten an der Gesellschaft beteiligt sind, umfassend „entmachtet" werden.[646]

aa. Deutschland

In Deutschland sprechen nach der Reform des Stiftungsrechtes[647] mit Blick auf obige Ausführungen jedenfalls keine grundsätzlichen Bedenken mehr gegen den Einsatz einer Stiftung als Komplementärin einer KG, was mit Blick auf die allgemeine Anerkennung der

640 Vgl. FN 628.

641 *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (26); *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 62; *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 20.

642 *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 20; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (26); *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 63.

643 *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 16, 20b; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 71 ff.

644 *Jahn*, SAM 2010, S. 128 (128); die Frage nach der Vorteilhaftigkeit werfen *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 12 Rn. 85 auf; *K. Schmidt* hingegen meint, man tue dem Stiftungsgedanken durch diese Kombination „Gewalt an" und meldet Bedenken insb. in Bezug auf Funktionsstiftungen an, DB 1987, S. 261 (263).

645 *Jahn*, SAM 2010, S. 128 (130), zu der steuerrechtlichen Beurteilung der Stiftung & Co. KG *ders.,* a. a. O. (131 ff.); zum Konzept auch *Muscheler*, Stiftungsrecht, S. 317 (325).

646 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 12 Rn. 86, die auch, z. T. lediglich vermeintliche, Vorteile dieser Rechtsform ab Rn. 98 schildern.

647 Vgl. zu kritischen Stimmen vor der Reform *Stengel*, Stiftung und Personengesellschaft, S. 44 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Unternehmensträgerstiftung auch widersprüchlich wäre.[648] Bedenken richten sich indes gegen die sogenannten reinen Funktionsstiftungen. Dies sind Stiftungen, deren Funktion sich darin erschöpfen, persönlich haftende Gesellschafterin einer Kommanditgesellschaft zu sein.[649] Die Kritiker dieser Gestaltung sehen einen solchen Einsatz als mit dem Stiftungsbegriff nicht vereinbar an. Aus dem Wortlaut von § 81 Abs. 1 Satz 2 BGB ergebe sich, dass eine Stiftung nicht nur zwingend ein Vermögen haben müsse, sondern auch einen Zweck, dessen Erfüllung ein Vermögen voraussetze. Eine Stiftung indes, deren Zweck es nur sei, die Komplementärfunktion in einer KG zu besetzten, bedürfe hierzu – abstrakt betrachtet – keines Vermögens und sei damit unzulässig.[650]

Die Gegenansicht führt ins Feld, dass auch den Komplementären eigenen „Verwaltungsrechten" bereits einen Vermögenswert zuzumessen sei.[651] Indes sind die Verwaltungsrechte, selbst wenn sie einen Vermögenswert haben, nicht verselbstständigt, sondern folgen gerade aus der Stellung als persönlich haftende Gesellschafterin (§§ 164, 170 HGB) und dem personengesellschaftsrechtlichen Grundsatz der Selbstorganschaft. Auch finden sich im HGB keine Anforderungen an ein gewisses Mindestvermögen, welches Komplementäre haben müssen, so dass auch eine vermögenslose Person als Komplementär fungieren darf.[652]

Bei Abwägung der Diskussionslage sprechen die besseren Argumente gegen die Zulässigkeit einer Funktionsstiftung: Die Stiftung ist ein mitglieder- und eigentümerloses Vermögen, welches einem Zweck dient. Erst der Zweck rechtfertigt es überhaupt, ein Vermögen eigentümer- und mitgliederlos zu verselbstständigen, was als ein ganz erhebliches Zugeständnis an den Rechtsanwender verstanden werden darf und ihm eine beachtliche Rechtsmacht verleiht, denn die Stiftung ist auf die Ewigkeit angelegt. Im Gegensatz zu Körperschaften, die sich ihrer Mitglieder bedienen können, die sie letztlich allerdings auch beherrschen, hat die Stiftung nur die Möglichkeit, mit Hilfe ihres Vermögens, welches ihre Substanz ausmacht und sie – bildlich gesprochen – greifbar macht, zu verfolgen. Könnte ein Zweck ohne ein Vermögen verfolgt werden, wäre dieser konsequenterweise auch zu verselbstständigen.[653]

Diese Einschränkung dürfte für die Gestaltungspraxis indes kein ernstliches Hindernis sein, eine Stiftung als Komplementärin einer Kommanditgesellschaft einzusetzen. Ohne weiteres ist es möglich, die Stiftung mit einem zulässigen Zweck auszustatten, der auch Nebenzweck sein kann, welcher unter Einsatz des Stiftungsvermögens verfolgt werden muss.[654] Voraussetzung für den Einsatz einer Stiftung als Komplementärin einer KG ist also eine Zweckset-

---

648 Vgl. dazu die Ausführungen zur Unternehmensträgerstiftung, S. 88.

649 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 140; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 105; *Stengel*, Stiftung und Personengesellschaft, S. 60 spricht von „Verwaltungsstiftung".

650 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 140; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 105; *Stengel*, Stiftung und Personengesellschaft, S. 60 f.

651 *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 146.

652 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger,* Vorb. §§ 80 ff. Rn. 140; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 105.

653 Vgl. auch *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 – 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 140; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 12, 105; *Stengel*, Stiftung und Personengesellschaft, S. 61.

654 Vgl. dazu *Gummert* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 82 Rn. 11 m. w. N.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zung auf Seiten der Stiftung, welche die Stiftung nicht nur auf die Komplementärfunktion beschränkt, soweit sie hier als reine Funktionsstiftung agiert.

bb. Österreich

§ 1 Abs. 2 Nr. 3 PSG verbietet es der Privatstiftung ausdrücklich, unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft zu sein. Eine Stiftung & Co. KG ist in Österreich also nicht eintragungsfähig. Dies rechtfertigt der Gesetzgeber mit der gleichen Argumentation, mit der er auch die Untersagung gewerbsmäßiger Tätigkeit begründet.[655]

d. Resümee und Bewertung

In Deutschland wie in Österreich ist es möglich, dass sich Stiftungen an Unternehmen beteiligen, „Unternehmensstiftungen" sind also im Grundsatz zulässig. Gestaltungsgrenze ist jedenfalls die Selbstzweckstiftung. Allerdings werden manche Spielarten der Unternehmensstiftung durch § 1 Abs. 2 Nr. 1 - 3 PSG eingeschränkt. So darf die Privatstiftung nicht als Unternehmensträgerstiftung agieren (Nr. 1), nicht die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen (Nr. 2)[656] und letztlich nicht unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft (Nr. 3) sein. Diese Limitierungen begründet der Gesetzgeber im Wesentlichen mit der Überlegung, dass die gewerbsmäßige, vor allem auf Gewinn ausgerichtete Tätigkeit für Stiftungen nicht typisch sei. Besonders dadurch unterscheide sie sich von Handelsgesellschaften. Augenfällig ist abermals, dass in Österreich, obwohl man dort mit einer klaren Fixierung auf privatnützige Zwecke die Schaffung des PSG angegangen ist, dem Rechtsanwender ein erheblich geringerer Gestaltungsspielraum eingeräumt wird, als dies in Deutschland der Fall ist, obwohl die Reformdiskussion hier vor allem auf gemeinnützige Stiftungen fokussiert war. Vielmehr haben sich die Vorschläge im Rahmen der Reformdiskussion, welche eine Beschränkung der Einsatzmöglichkeiten der Stiftung im unternehmerischen Bereich vorsahen, insbesondere um den Widerspruch zwischen starrer Stiftung und den Anforderungen an Teilnehmer des dynamischen Wirtschaftsprozesses aufzulösen, nicht durchsetzen können. Die Argumentationen, aus welchen die Unzulässigkeit der Unternehmensstiftung, soweit man sie auf Grundlage des überkommenden Rechts für durchgreifend hielt, abgeleitet wurde, können jedenfalls seitdem nicht mehr verwandt werden.

Rechtspolitisch regt dieser Befund jedoch zu einer Neubewertung an, im Rahmen derer der grundsätzliche Widerspruch zwischen dem starren Gebilde Stiftung und den Anforderungen an einen Unternehmer, der an einem dynamischen Wirtschaftsprozess teilnimmt, kritisch reflektiert werden muss. Zudem stellt sich die Frage des Gläubigerschutzes im unternehmerischen Verkehr, denn im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften muss die Stiftung kein Mindestkapital aufweisen und es fehlen dementsprechend Kapitalerhaltungsvorschriften. Diesen Überlegungen wird die österreichische Regelung besser gerecht als der Rechtszustand in der Bundesrepublik.

655 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 9.

656 Erfasst ist sowohl vertragliche, faktische sowie organschaftliche Geschäftsführung, dazu *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 18; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 66 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Obendrein bliebe weiterhin die Möglichkeit, eine Unternehmensstiftung in Form der unproblematischen Beteiligungsträgerstiftung zu gründen. Die Rolle eines Gesellschafters beziehungsweise Anteilseigners, also in erster Linie einer Kapitalgeber- als einer Gestaltungsrolle, wird jedenfalls dem Charakter der Stiftung eher gerecht als der eines werbenden Unternehmers.

III. Stiftungsorganisation

Stiftungen fehlt – im Unterschied zu anderen juristischen Personen – jegliches personelle Substrat. Sie ist damit eine „juristische Person in Reinkultur“,[657] denn die Schöpfung der Rechtsordnung ist weitreichender als bei einer Körperschaft. Sowohl nach österreichischem wie nach deutschem Recht ist die Stiftung juristische Person des Privatrechts.[658] Da sie nicht von sich aus handlungsfähig ist, bedarf sie einer gewissen Organisationsstruktur, was das dritte Wesensmerkmal der Stiftung ist. Erst diese Organisationsstruktur ermöglicht der verselbstständigten Vermögensmasse die Teilnahme am Rechtsverkehr. Erst sie ermöglicht es, Entscheidungen zu treffen, diese umzusetzen und so den Zweck zu erfüllen.

Die Organisationsstruktur bestimmt sich vorrangig anhand der Satzung. Nur subsidiär kommen die Regelungen des BGB beziehungsweise des PSG zur Anwendung, falls es sich nicht um zwingende Vorschriften handelt. In Deutschland hat der Stifter hinsichtlich der Ausgestaltung der Organisationsstruktur einen weiten Spielraum. Das BGB enthält diesbezüglich nur wenige zwingende Regelungen. Demgegenüber weist das PSG eine sehr ausdifferenzierte Regelung über die Binnenstruktur der Privatstiftung auf, welche weitgehend nicht der Disposition des Stifters unterfällt.[659]

Die Stiftung ist mit einem Vorstand auszustatten.[660] Weitere Organe sind nach österreichischem Recht zwingend. Nach deutschem Recht kann sie der Stifter in der Satzung vorsehen. Die Organisationsstruktur prägt maßgeblich das tatsächliche Wirken der Stiftung und hat daher große Bedeutung. Im Bereich von Nachfolgegestaltungen fragt sich besonders, inwieweit Familienmitglieder, die meist auch Destinatäre sein werden, in die Geschäfte der Stiftung eingebunden werden können.

1. Der Vorstand

Der Vorstand als Pflichtorgan ist das zentrale Organ einer jeden Stiftung.

---

657 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 1.

658 § 80 Abs. 1 BGB spricht von der „rechtsfähigen Stiftung“, in § 1 PSG wird die Stiftung als „Rechtsträger“ benannt und klargestellt, dass dieser „Rechtspersönlichkeit“ genieße.

659 *Bruckner/Fries/Fries*, Die Familienstiftung, S. 24.

660 Dies ergibt sich für die BGB-Stiftung aus der Verweisung des § 86 BGB auf § 26 BGB („Der Verein muss einen Vorstand haben“) und für die PSG-Stiftung aus § 14 Abs. 1 PSG („Organe der Privatstiftung sind der Stiftungsvorstand, […]“).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

a. Allgemeines

Eine Regelung über die Anzahl der Vorstandsmitglieder fehlt im deutschen Recht. Er kann demnach aus einer oder mehreren Personen bestehen, wobei – naheliegend – empfohlen wird, die konkrete Größe an der Geschäftstätigkeit der Stiftung zu orientieren.[661] Gemäß § 15 Abs. 1 PSG muss der Stiftungsvorstand einer Privatstiftung aus wenigstens drei Mitgliedern bestehen. Zwei der Mitglieder müssen zudem ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat haben. Diese nicht zur Disposition des Stifters stehende Vorschrift bezweckt ausweislich den Erläuterungen zur Regierungsvorlage die Schaffung eines möglichst effektiven, professionellen und zugleich sich selbst kontrollierendes Ausführungsorgans; das Erfordernis des gewöhnlichen Aufenthalts im EU- beziehungsweise EWR-Gebiet dient ebenfalls der Effektivität.[662]

Nach deutschem Recht können sowohl juristische wie auch natürliche Personen zu Vorständen einer Stiftung berufen werden. Dies ergibt sich aus einem Umkehrschluss der älteren Regelungen in § 76 Abs. 3 Satz 1 AktG, § 6 Abs. 1 Satz 1 GmbHG und § 9 Abs. 2 Satz 1 GenG welche ausdrücklich festlegen, dass Vorstand beziehungsweise Geschäftsführer eine natürliche Person sein muss.[663] Enger ist demgegenüber die Regelung in Österreich. Aus § 15 Abs. 2 PSG ergibt sich, dass juristische Personen nicht Mitglied des Stiftungsvorstands sein dürfen. Obwohl dies aus dem Wortlaut nicht eindeutig hervor geht, dürfen auch Personengesellschaften nicht Mitglieder des Stiftungsvorstands sein.[664]

Zudem bestimmt § 15 Abs. 2 PSG, dass Begünstigte einer Stiftung, deren Ehegatten, deren Lebensgefährten sowie Personen, die mit dem Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, nicht in den Stiftungsvorstand berufen werden dürfen.[665] Mit dieser Regelung sollen Interessenkollisionen vermieden werden. § 15 Abs. 3 PSG enthält zudem eine Vorschrift, welche Umgehungen durch das Zwischenschalten von juristischen Personen verhindert. Ist ein Begünstigter eine juristische Person, an der eine natürliche Person im Sinne des § 244 Abs. 2 UGB beteiligt ist, so können diese natürlichen Personen, deren Ehegatten sowie deren Angehörige nicht Mitglieder des Stiftungsvorstands sein. § 244 Abs. 2 UGB erfasst natürliche Personen, denen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht (Nr. 1), denen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen und abzuberufen und gleichzeitig Gesellschafter sind (Nr. 2), denen das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auszuüben (Nr. 3) oder die aufgrund eines Stimmenpooling-Vertrages die in Nr. 1 - 3 genannten Rechte auszuüben können (Nr. 4). Über den Wortlaut hinaus wird eine Ausweitung auf indirekte Beteiligungen und all die Personen vorgeschlagen, die einen beherrschenden

---

661 *Schiffer/Pruns* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB, § 81 Rn. 24; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.,), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 20.

662 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 45.

663 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 5; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 4.

664 *Arnold*, PSG, § 15 Rn. 16; *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, §§ 15, 16 Rn. 7. ; *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 145 (151).

665 Vgl. zu den Inkompatibilitätsvorschriften auch *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 113 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Einfluss auf die juristische Person ausüben können.[666] Die Bestimmungen des § 15 Abs. 1 - 3 PSG sind zwingend, auch wenn sie insbesondere bei Familienstiftungen für Ungereimtheiten sorgen können, denn Familienangehörige sind, selbst wenn sie nicht zum Kreis der Destinatäre gehören, wegen dieser Unvereinbarkeitsbestimmungen regelmäßig von der Vorstandstätigkeit ausgeschlossen.[667]

Im Anschluss an die sogenannte „Berater"- oder „Rechtsanwalts"-Entscheidung des OGH[668] wurden im Rahmen der PSG-Novelle 2011 die Inkompatibilitätsvorschriften durch das Budgetbegleitgesetz[669] um § 15 Abs. 3a PSG erweitert. Danach sind die Regelungen von § 15 Abs. 2 und Abs. 3 PSG auch auf Personen anzuwenden, die von Begünstigen oder deren Angehörigen oder in Abs. 3 genannten Personen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Stiftungsvorstand beauftragt wurden. Im Umkehrschluss ist seit der Gesetzesänderung allerdings nicht mehr zweifelhaft, dass die Ausübung eines Mandates, welches von dem Begünstigten einem Mitglied des Stiftungsvorstandes erteilt wurde, nicht schädlich ist, solange es nicht explizit auf die Wahrnehmung von Interessen im Stiftungsvorstand gerichtet ist.[670]

Kurz zuvor war die sogenannte „Beirats"-Entscheidung des OGH[671] ergangen.[672] Die beiden Entscheidungen haben „tiefe Furchen" in die österreichische Stiftungslandschaft gezogen „setzten sie sich doch mit einer der bedeutendsten Fragen des Privatstiftungsrechts auseinander, nämlich, wie viel Einfluss Begünstigte auf die Geschäftsführung, ihrer' Privatstiftung nehmen können".[673] Rund 75 % aller Stiftungen waren betroffen.[674] Im Rahmen der „Rechtsanwalts"-Entscheidung hatte sich der OGH mit der Frage zu beschäftigen, ob ein Rechtsanwalt, den mit dem Begünstigten einer Privatstiftung ein Vollmachtverhältnis verbindet, Vorstand dieser Privatstiftung werden darf oder ob dies mit dem Zweck der Unvereinbarkeitsbestimmungen, nämlich der Wahrung der Objektivität des Stiftungsvorstandes, unvereinbar sei. Mit Blick auf den Umstand, dass die Unvereinbarkeitsregelungen „kollidierende Interessen der Begünstigten am Erhalt eines Geld- oder Sachbezuges einerseits und der Privatstiftung an der Verwirklichung des Stifterwillens anderseits" vermeiden sollen und die Wahrung der Objektivität des Vorstandes „zusätzlich auch dem Schutz allfälliger Gläubiger oder des sonstigen Rechtsverkehrs diene" erkannte der OGH, dass die „angeführte Ratio dieser Bestimmung [§ 15 Abs. 2 PSG] erfordert, die Unvereinbarkeit auch auf Vertreter der Begünstigten zu erstecken, könnte doch anderenfalls die Regelung des § 15

666 *Arnold*, PSG, § 15 Rn. 38 ff.; *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, §§ 15, 16 Rn. 6.

667 *Arnold,* PSG, § 15 Rn. 20; *Strasser*, JBl. 2000, S. 487 (492) meint gar, die Unvereinbarkeitsregel seien in Bezug auf Familienstiftungen, bei denen Stifter- und Begünstigeninteressen i. d. R. nicht gegenläufig seien, eine „unverständliche Fehlkonstruktion", die dem eigentlichen Ziel des Gesetzes, ein bedarfsgerechtes Stiftungsrecht zu schaffen, entgegenlaufe.

668 OGH v. 16.10.2009 – Az. 6 Ob 145/09, GeS 2009, S. 336 ff.; auch abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 122.

669 öBGBl. 2011/111.

670 *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 45; *Arnold*, GeS 2011, S. 101 (107); *Arnold*, PSG, § 15 Rn. 42a ff., insb. Rn. 42d.

671 OGH v. 05.08.2009 – Az. 6 Ob. 42/09, GeS 2009, S. 300 ff.; S. 336 ff.; auch abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 124.

672 Siehe dazu unten S. 106 f.

673 *Zollner* in *Eiselsberg* (Hrsg.,), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, S. 41 (42).

674 *Zollner* in *Eiselsberg* (Hrsg.,), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, S. 41 (42).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Abs. 2 und 3 PSG leicht umgangen werden."[675] Die Entscheidung hat für erhebliche Rechtsunsicherheit gesorgt. Insbesondere war fraglich, wie weit der von der Unvereinbarkeit als Vertreter betroffene Personenkreis zu ziehen und wie Handlungen eines nicht korrekt besetzten Stiftungsvorstandes zu bewerten seien.[676] Zur Klarstellung wurde alsbald nach den Entscheidungen § 15 Abs. 3a PSG aufgenommen. Durch diese Bestimmung soll verhindert werden, dass einer der Destinatäre beziehungsweise einer seiner Angehörigen die Unvereinbarkeitsbestimmungen umgeht, indem er Personen in den Vorstand entsendet, die dem Begünstigten beziehungsweise seinen Angehörigen weisungsunterworfen, also in ihrem Verhalten steuerbar, sind. Eine solche Weisungsgebundenheit unterstellt der Gesetzgeber, wenn ein Auftragsverhältnis betreffend die Tätigkeit in dem Stiftungsorgan besteht.[677] Die Bestimmung ist über den Wortlaut hinaus wohl so zu verstehen, dass nicht nur Personen, welche von den Begünstigten oder deren Angehörigen mit der Wahrung ihrer Interessen im Stiftungsvorstand beauftragt wurden, sondern auch Personen, die mit der ausgeschlossenen Person gesellschaftsrechtlich, beispielsweise in einer Sozietät von Rechtsanwälten, verbunden sind oder gemeinsam ihren Beruf ausüben, von der Funktion eines Vorstandsmitglieds ausgeschlossen sind.[678]

Der Stifter selbst hingegen kann Mitglied des Vorstandes sein, allerdings nur, wenn er oder seine Verwanden nicht zugleich Begünstigte sind.[679] Diese Situation wird allerdings in einer Familienstiftung, die gerade den Zweck hat, einer Familie zu dienen, zwangsläufig auftreten.[680] Damit können Mitglieder der Stifterfamilie und der Stifter selbst in der Regel nicht dem Vorstand einer Familienstiftung angehören.

Entsprechende Inkompatibilitätsvorschriften fehlen im deutschen Recht. Hier können mithin sowohl Destinatäre und auch der Stifter, selbst wenn er Destinatär der Stiftung ist, dem Vorstand angehören oder alleiniger Vorstand sein. Sollen Interessenkollisionen vermieden werden, kann in die Satzung der Stiftung eine entsprechende Inkompatibilitätsvorschrift aufgenommen werden.

Innerhalb eines mehrgliedrigen Stiftungsvorstandes gelten, wenn in der Satzung keine entgegenstehenden Regelungen enthalten sind, gemäß §§ 86, 28 BGB die §§ 32, 34 BGB entsprechend. Demnach werden Beschlüsse nach dem Mehrheitsprinzip gefasst (§ 32 BGB) und Mitglieder des Vorstandes in speziellen Kollisionssituationen von der Beschlussfassung ausgeschlossen. Regelungen über die innere Ordnung von Organen der Privatstiftung, die aus mindestens drei Mitgliedern bestehen, wie der Vorstand, enthält § 28 PSG. Danach wählt der Vorstand aus seiner Mitte einen Vorsitzenden und wenigstens einen Stellvertreter. Die Beschlüsse werden, wenn die Stiftungserklärung oder das PSG selbst nichts anderes

675 OGH v. 16.10.2009 – Az. 6 Ob 145/09, GeS 2009, S. 336 (337).

676 *Gassauer-Fleissner/Panhöltl* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, S. 107 (110 ff.); *Zollner* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, S. 41 (50); *Hochedlinger*, PSR 2011, S. 52 (52); Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Budgetbegleitgesetzes 2011, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 46.

677 Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Budgetbegleitgesetzes 2011, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 47.

678 *Briem* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2011, S. 85 (96).

679 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 45.

680 *Strasser*, JBl. 2000, S. 487 (492).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vorsehen, mit einfacher Mehrheit gefasst. Bei Stimmgleichheit gibt dann die Stimme des Vorsitzenden den Ausschlag.

b. Bestellung und Abberufung

Gemäß § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 BGB muss die Satzung zwingend eine Regelung über die Frage enthalten, wie der Vorstand der Stiftung gebildet wird. Es ist also Aufgabe des Stifters, das Verfahren festzulegen, durch welches der Vorstand der Stiftung gebildet wird. Damit kann er selbstverständlich auch Einfluss darauf nehmen, welchen Personen diese Aufgabe konkret übertragen wird. In der Regel wird der erste Vorstand durch den Stifter selbst bestimmt.[681] Es handelt sich um einen einseitigen Akt, der, weil mit ihm eine Reihe von Organpflichten einhergeht, erst mit der Zustimmung des Bestellten wirksam wird.[682] Die Bestellung ist von der Anstellung zu unterscheiden. Aus ersterer erwachsen als organisationsrechtlichem Akt organschaftliche Rechte und Pflichten, letztere ist schuldrechtliche Grundlage für das Tätigwerden.[683]

Wie das Verfahren im Einzelnen ausgestaltet ist, obliegt dem Stifter, der Zweckmäßigkeitserwägungen anstellen und Sorge dafür tragen wird, dass seine und im Falle einer Familienstiftung die Interessen der Familie gewahrt bleiben. Denkbar ist, dass Nachbesetzungen der Stifter oder seine Erben vornehmen, oder ihnen jedenfalls ein Veto-Recht eingeräumt ist. Vorstellbar ist ebenfalls, dass der Vorstand sich durch Beschluss selbst ergänzt oder die ausgeschiedenen Personen ihre Nachfolger bestimmen. Aber auch eine juristische Person oder der Inhaber eines bestimmten Amtes (IHK-Präsident, Präsident eines bestimmten Gerichtes) oder gar die Stiftungsbehörde kann mit der Berufung betraut werden. Zudem können in der Satzung bestimmte persönliche Merkmale als Voraussetzung für die Bestellung festgelegt werden, beispielweise eine bestimmte berufliche Qualifikation.[684] Da eine Familienstiftung im Besonderen dem Wohl der Familie, also den Destinatären, dienen soll, ist auch eine Wahl des Vorstandes durch die Destinatäre denkbar und unter gewissen Voraussetzungen sinnvoll.

Wie die Berufung stehen Bestimmungen über das Verfahren der Abberufung dem Stifter zu.[685] Er kann beispielsweise festlegen, welchem Gremium die Abberufungskompetenz zustehen soll und auch Abberufungsgründe definieren. Ist nichts bestimmt, ist das Gremi-

---

681 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 61; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 121; vgl. auch *Lunk/Rawert* in Non Profit Law Yearbook 2001, S. 91 (97).

682 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 61; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 120.

683 *Lunk/Rawert* in Non Profit Law Yearbook 2001, S. 91 (91, zur Anstellung und Kündigung dort insb. 97 ff.).

684 Ausführlich zu den verschiedenen Möglichkeiten *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 122 ff.; *Lück* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 92 Rn. 4 ff.; vgl. auch *Lunk/Rawert* in Non Profit Law Yearbook 2001, S. 91 (95 f.).

685 *Lunk/Rawert* in Non Profit Law Yearbook 2001, S. 91 (98).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

um, welches für die Bestellung zuständig ist, auch für die Abberufung zuständig.[686] Sind in der Satzung keine Abberufungsgründe definiert, ist durch Auslegung zu ermitteln, ob eine Abberufung möglich sein soll und wenn dies bejaht wird, aus welchen Gründen.[687] Eine Abberufung aus wichtigem Grund, insbesondere ist an stiftungsschädliches Verhalten oder Unfähigkeit zur weiteren Amtsausführung zu denken, ist stets möglich.[688] Nicht jedoch darf die Abberufung in das freie Ermessen des Stifters gestellt werden; anderenfalls droht eine unzulässige Fremdbestimmung der Stiftung.[689]

§ 15 Abs. 4 PSG überträgt die Aufgabe, den ersten Stiftungsvorstand zu bestellen, dem Stifter. Wenn dieser gestorben ist – beispielsweise dann also, wenn die Stiftung von Todes wegen errichtet wurde – und keine Regelung getroffen hat, ist der Stiftungskurator zuständig (§ 8 Abs. 3 PSG). Die Stiftungserklärung kann die Bestellung von Mitgliedern des Stiftungsvorstandes durch andere Stellen oder Stiftungsorgane vorsehen, dies gilt jedoch nicht für die Bestellung des ersten Vorstandes.[690] § 9 Abs. 2 Nr. 2 PSG räumt ausdrücklich die Möglichkeit ein, Regelungen über die Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer und Vertretungsbefugnis des Vorstandes zu treffen. Es sind allerdings die Einschränkungen des § 14 Abs. 3, 4 PSG zu beachten.[691] § 27 PSG trifft in Ergänzung dazu Regelungen über die gerichtliche Bestellung und Abberufung von Stiftungsorganen und deren Mitgliedern. Letztere ist gemäß § 27 Abs. 2 PSG möglich, wenn dies die Stiftungserklärung vorsieht oder ein wichtiger Grund vorliegt. Als solcher kommen beispielsweise grobe Pflichtverletzung, Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben oder Vermögensverfall des betreffenden Organmitglieds in Betracht. Vergleichbar mit der deutschen Rechtslage sind Abberufungsbefugnisse, die weder an zeitliche oder sachliche Schranken gebunden sind, nicht zulässig, um die Unabhängigkeit des Vorstands nicht zu gefährden und eine unzulässige Fremdbestimmung auszuschließen.[692]

Die jeweiligen Mitglieder des Stiftungsvorstandes und ihre Vertretungsbefugnis sowie das Erlöschen oder eine Änderung ihrer Vertretungsbefugnis sind ohne Verzug zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden, § 15 Abs. 5 Satz 1 PSG. Gemäß § 15 UBG entfaltet das Firmenbuch Publizitätswirkung. Damit entspricht die Rechtslage weitgehend der deutschen bezüglich der Eintragungen in das Handelsregister.[693] Die Eintragung hat deklaratorische

---

686 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 170; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 65.

687 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 65; *Lunk/Rawert* in Non Profit Law Yearbook 2001, S. 91 (98).

688 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 171.

689 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 65; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 42; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 170.

690 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 46.

691 Siehe dazu unten S. 109 ff.

692 *Arnold*, PSG, § 15 Rn. 120; *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, §§ 15, 16 Rn. 20; *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 155 f. meint gar, Begünstigte dürfen nicht maßgeblich an der Bestellung und Abbestellung mitwirken, um „erheblichen Einfluß auf die Stiftungsverwaltung“ zu verhindern.

693 *Krebs* in Münchener Kommentar HGB, § 15 Rn. 106.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wirkung.[694] Zwar sehen auch alle Landesstiftungsgesetze Stiftungsregister vor, in welche die Vorstände einzutragen sind, jedoch sind diese keine Register im Rechtssinne, Eintragungen begründen nicht die Vermutung der Richtigkeit, eine Publizitätswirkung geht von ihnen nicht aus.[695]

c. Geschäftsführung und Vertretung

Die Geschäftsführungsbefugnis beschreibt das Innenverhältnis zwischen der Stiftung und dem Organmitglied, die Vertretungsmacht hingegen betrifft das Außenverhältnis der Stiftung zu Dritten. Ersteres gibt also Auskunft über das „rechtliche Dürfen", während zweites das „rechtliche Können" beschreibt.[696] Jeder Vertretungshandlung muss demnach theoretisch ein wie auch immer gearteter Geschäftsführungsakt vorausgegangen sein.[697]

aa. Geschäftsführung

Für die Geschäftsführung der BGB-Stiftung gilt über die Verweisung der §§ 86, 27 Abs. 3 BGB das Auftragsrecht (§§ 664 - 670 BGB) entsprechend. Die Verweisung wird jedenfalls zum Teil als verunglückt betrachtet, denn im gesetzlichen Normalfall verfügt die Stiftung über kein Organ, welches dem Vorstand gemäß § 665 BGB Weisungen erteilen könnte oder dem gegenüber er gemäß § 666 BGB zur Rechenschaft verpflichtet wäre.[698]

Wie im Auftragsrecht ist der Vorstand als Treuhänder tätig, „sein Handeln muss so sein wie das der Stiftung, wenn sie eine natürliche Person wäre und ihre Interessen selbst wahrnehmen könnte."[699] In Anlehnung an das Gesellschaftsrecht folgt daraus das Verbot, auf Kosten der Stiftung eigene Interessen oder solche Dritter zu verfolgen (duty of loyalty) und das Gebot, den Stiftungszweck möglichst wirksam zu erfüllen (duty of care).[700] Dies ergibt sich auch aus § 80 Abs. 2 BGB. Die Geschäftsführung muss insbesondere auf eine dauerhafte und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks ausgerichtet sein. Dies setzt in der Regel das Vorhandensein entsprechender Mittel voraus. Folglich ist die Geschäftsführung grundsätzlich auf die Vermögensbewirtschaftung und die Erfüllung des Stiftungszwecks beschränkt,[701] wobei der Stifter dies im Rahmen der Satzung näher konkretisieren kann. Auch

---

694 *Arnold*, PSG, § 15 Rn. 130; *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, §§ 15, 16 Rn. 39.

695 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 44, dort auch Aufzählung der maßgeblichen landesrechtlichen Vorschriften.

696 Bzgl. BGB-Stiftungen: *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 27. Bzgl. PSG-Stiftungen: *Arnold*, PSG, § 17 Rn. 4, 27.

697 *Arnold*, PSG, § 17 Rn. 4, 27.

698 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 20; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 15; *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 224.

699 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 15; vgl. auch *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 21.

700 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 16; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 22.

701 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 29; vgl. auch *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 16 ff.; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 22 ff.; *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 86 Rn. 5.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

aus dem Anstellungsvertrag oder einer Geschäftsordnung können sich Konkretisierungen und Beschränkungen ergeben.[702] Allerdings dürfen die Beschränkungen nicht so weit gehen, dass die Funktionsfähigkeit der Stiftung oder die Stellung des Vorstands als unabhängiges Organ ausgehöhlt werden.[703]

§ 17 Abs. 1 Fall 1 PSG bestimmt, dass der Stiftungsvorstand die Privatstiftung „verwaltet". Eine genauere Bestimmung fehlt, jedoch wird darunter im Grundsatz die Erhaltung und Vermehrung des Stiftungsvermögens unter Berücksichtigung des Stiftungszwecks und der Stiftungserklärung zu verstehen sein.[704] Auch im Rahmen des PSG ist es grundsätzlich möglich, anderen Organen oder Personen bestimmte Kompetenzen zuzuweisen, was eine Einschränkung des Handlungsspielraums des Vorstandes zur Folge hat. Doch auch hier darf die Kompetenzeinschränkung nicht so weit gehen, dass der Vorstand zum bloßen Vollzugsorgan herabgestuft wird. Es muss ihm stets möglich sein, verantwortungsvoll zu agieren.[705] Unentziehbar beim Vorstand liegen jedenfalls die Rechnungslegung und die Wahrung der Bestimmungen, die dem Gläubigerschutz dienen.[706] Die österreichische Rechtslage entspricht also im Wesentlichen der deutschen. Ausdrücklich legt § 17 Abs. 2 PSG fest, dass jedes Mitglied des Vorstands seine Aufgaben sparsam und mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters zu erfüllen hat.[707]

Der Stiftungsvorstand darf Leistungen an Begünstigte der Stiftung zur Erfüllung des Stiftungszwecks nur dann und soweit vornehmen, als dass dadurch Ansprüche von Gläubigern der Privatstiftung nicht geschmälert werden (§ 17 Abs. 2 Satz 2 PSG). Eine Verletzung dieser Pflicht, die im Grundsatz gegenüber der Stiftung besteht, kann einen direkten Schadensersatzanspruch der Stiftung gegen die Mitglieder des Stiftungsvorstandes nach sich ziehen.[708]

bb. Vertretung

Der Vorstand vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich, er hat die Stellung eines gesetzlichen Vertreters (§ 86 Satz 1 i. V. m. § 26 Abs. 1 Satz 2 BGB). Laut § 26 Abs. 1 Satz 3 BGB kann der Umfang der Vertretungsmacht durch die Satzung mit Wirkung gegenüber Dritten beschränkt werden. Zum Teil wird angenommen, eine Beschränkung ergebe sich unter Umständen bereits aus dem Stiftungszweck selbst.[709] Heute hingegen geht man überwiegend davon aus, dass sich Beschränkungen aus einer eindeutigen Satzungsbestimmung

---

702 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 30; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 16 ff.; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 23; *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 86 Rn. 5.

703 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 30.

704 *Fischer*, Die Organisationsstruktur der Privatstiftung, S. 40.

705 *Fischer*, Die Organisationsstruktur der Privatstiftung, S. 40; *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 163.

706 *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, §§ 14 Rn. 8.

707 *Arnold*, PSG, § 17 Rn. 50.

708 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 50.

709 *Ebersbach*, Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, S. 108.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ergeben müssen.[710] Dem ist, vor allem mit Blick auf die anderenfalls gefährdete Rechtssicherheit, zu folgen. Zudem wird die Frage diskutiert, ob Beschränkungen der Vertretungsmacht dem Geschäftsgegner für ihre Wirksamkeit bekannt sein müssen oder auch gegenüber gutgläubigen Dritten gelten.[711] Zum Teil wird in diesem Zusammenhang auf die Möglichkeit hingewiesen, sich durch eine Vertretungsurkunde gemäß § 172 BGB dieses Problems zu entledigen,[712] allerdings bietet dies keinen Ersatz für das seit langem geforderte vollwertige Stiftungsregister.[713] Die Vertretungsmacht des Vorstandes kann nicht beliebig eingeschränkt werden. Die Einschränkung darf nicht so weit gehen, dass die Stiftungsorgane faktisch ihrer Handlungsfähigkeit beraubt und an der dauerhaften und nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks gehindert sind.[714]

Besteht der Vorstand aus mehreren Personen, so wird die Stiftung – vorbehaltlich einer anderslautenden Satzungsbestimmung – von der Mehrheit der Vorstandsmitglieder vertreten (§ 86 Satz 1 BGB i. V. m. § 26 Abs. 2 Satz 1 BGB), für die Abgabe einer Willenserklärung gegenüber der Stiftung genügt die Abgabe gegenüber einem Vorstandsmitglied (§ 86 Satz 1 BGB i. V. m. § 26 Abs. 2 S. 1 BGB).

Gemäß § 17 Abs. 1 Fall 2 PSG vertritt der Vorstand die Privatstiftung. Im Gegensatz zur Rechtslage in Deutschland geht die herrschende Meinung bezugnehmend auf grundsätzliche Erwägungen von einer Unbeschränkbarkeit der Vertretungsmacht des Stiftungsvorstandes aus, obwohl eine ausdrückliche Bestimmung hierzu, im Gegensatz zu im Kapitalgesellschaftsrecht bestehenden ausdrücklichen Regelungen, fehlt.[715] Im Innenverhältnis ist er jedoch an die Stiftungserklärung gebunden.[716]

Wenn in der Stiftungsurkunde nichts anderes bestimmt ist, sind sämtliche Mitglieder des Vorstandes nur gemeinschaftlich zur Abgabe von Willenserklärungen befugt (§ 17 Abs. 3 Satz 1 PSG). Der Vorstand kann stets einzelne Mitglieder des Vorstandes zur Vornahme bestimmter Geschäfte ermächtigen (§ 17 Abs. 3 Satz 2 PSG). Ist eine Willenserklärung gegenüber der Privatstiftung abzugeben, so genügt die Abgabe gegenüber einem Mitglied des Stiftungsvorstandes (§ 17 Abs. 3 Satz 3 PSG).

---

710 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 14; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 11; *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 86 Rn. 3; *Werner* in *Erman,* BGB, § 86 Rn. 2; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 35; *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 247; BGH v. 28.4.1980 – Az. II ZR 193/79, Stiftungen in der Rspr. III, S. 118.

711 Positive Kenntnis verlangt *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 24; die Wirkung gegenüber gutgläubigen Dritte bejahen dagegen *Backert* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, § 86 Rn. 3b; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 11; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 14; *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 248.

712 *Werner* in *Erman,* BGB, § 86 Rn. 2; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 11.

713 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 14.

714 *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 248.

715 *Arnold*, PSG, § 17 Rn. 5 f.; *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, §§ 17 Rn. 4; unentschieden: *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 145 (161).

716 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 51.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

d. Haftung

Stiftungsvorstände haften der Stiftung gegenüber für Pflichtverletzungen gemäß § 280 Abs. 1 BGB i. V. m. §§ 86, 27 Abs. 3, 664 ff. BGB verschuldensabhängig grundsätzlich für Vorsatz und jede Fahrlässigkeit (§ 276 BGB). Allerdings ist ihnen ein nicht unerheblicher haftungsfreier Ermessensspielraum einzuräumen.[717] Der Haftungsmaßstab kann nach ganz überwiegender Ansicht durch die Stiftungsurkunde geändert werden.[718] Dem entspricht die Regelung in Österreich weitgehend: Gemäß § 29 PSG haften die Mitglieder des Stiftungsvorstandes aus einer schuldhaften Pflichtverletzung für entstandene Schäden. Im Gegensatz zur Rechtslage in Deutschland sieht das PSG allerdings keine Umkehr der Beweislast vor. Der Haftungsmaßstab ist nicht, auch nicht durch eine entsprechende Satzungsbestimmung, veränderbar.[719]

e. Zusammenfassung

In der Ausgestaltung des zentralen Lenkungsorgans, des Vorstands, zeigt sich die konzeptionelle Ähnlichkeit zwischen BGB- und PSG-Stiftung. Um dem Charakter der Stiftung als rechtlich verselbstständigte Vermögensmasse gerecht zu werden, ist der Vorstand in erster Linie dem Stifterwillen, wie er sich in der Satzung der Stiftung manifestiert hat, unterworfen. Seine Aufgabe besteht darin, den Stiftungszweck zu erfüllen und hierzu das Vermögen der Stiftung entsprechend zu verwalten. Im Gegensatz zur Rechtslage in Österreich zeigt sich allerdings, dass das deutsche Recht erheblich größeren Freiraum bietet, dem Willen des Stifters Rechnung zu tragen. Sogar die Vertretungsmacht kann im Außenverhältnis beschränkt werden, was in Österreich nicht möglich ist. Auf der anderen Seite lassen sich alle Regelungen, welche das PSG enthält, nach deutschem Recht ohne weiteres nachbilden. Wie schon die Betrachtungen des Stiftungszwecks und des Stiftungsvermögens ergeben haben, sind Stifter, welche sich der BGB-Stiftung bedienen, in der Gestaltung freier. Dies ermöglicht es, dass Zentralorgan der Stiftung, den Vorstand, mit Begünstigten zu besetzten, so dass insoweit ein Einfluss der Familie auf das Vermögen der Stiftung erhalten bleibt.

2. Weitere Organe

Neben dem Vorstand können nach deutschem Recht beziehungsweise müssen nach österreichischem Recht weitere Organe der Stiftung durch Satzungsbestimmung eingerichtet werden. Bezogen auf österreichische Privatstiftungen macht das PSG hierzu klare Vorga-

---

717 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 33, 24; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 17, 21; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 288, 290.

718 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 35; *Burgard,* Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 597; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 289; a. A. *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 21.

719 *Arnold*, PSG, § 17 Rn. 56; *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, §§ 16, 17 Rn. 24, § 29 Rn. 1; *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 145 (174).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ben. Vergleichbare Regelungen bestehen in Deutschland nicht, die Rechtslage ist hier von einer weitgehenden Gestaltungsfreiheit des Stifters gekennzeichnet.

a. Österreich

§ 14 Abs. 1 PSG bestimmt, dass neben dem Stiftungsvorstand der Stiftungsprüfer und unter Umständen gegebenenfalls der Aufsichtsrat weitere Organe der Privatstiftung sind. Unter den Voraussetzungen des § 22 PSG muss ein Aufsichtsrat bestellt werden. § 14 Abs. 2 PSG bestimmt zudem, dass die Stifter weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks vorsehen können.

aa. Der Stiftungsprüfer

Der Stiftungsprüfer ist in erster Linie für die Prüfung des Jahresabschlusses einschließlich Buchführung und Lagebericht zuständig. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht stellt der Umstand, dass der Stiftungsprüfer obligatorisches Organ ist, eine Besonderheit dar. Eine solche Stellung hat kein anderer Abschlussprüfer einer österreichischen Rechtsform. Der Gesetzgeber wollte damit dem Vorstand ein Kontrollorgan zur Seite stellen.[720] Mit der Erhebung des Stiftungsprüfers zum Organ der Stiftung sollte seine besondere Bedeutung unterstrichen werden: Infolge der Eigentümer- und Gesellschafterlosigkeit der Privatstiftung besteht ein strukturelles Kontrolldefizit, welches über die Organisationsstruktur der Privatstiftung ausgeglichen wird. Die staatliche Kontrolle, beispielsweise im Rahmen eines Abberufungsverfahrens, ist demgegenüber subsidiär.[721]

Nähere Regelungen bezüglich des Stiftungsprüfers trifft § 20 PSG: So dürfen zum Stiftungsprüfer nur beeidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften bestellt werden. Der Stiftungsprüfer ist vom Gericht oder, wenn ein Aufsichtsrat besteht, von diesem zu bestellen und darf weder Begünstigter noch Mitglied eines anderen Stiftungsorgan noch Arbeitnehmer der Privatstiftung sein. Eine Bestellung durch den Vorstand ist unzulässig, um Interessenkollisionen zu vermeiden.[722]

Der Stiftungsprüfer hat die Aufgabe, den Jahresabschluss, welchen der Vorstand gemäß § 18 Abs. 1 PSG aufzustellen hat, zu prüfen (§ 21 Abs. 1 PSG). Hinsichtlich des Prüfungsumfangs gilt gemäß § 21 Abs. 3 PSG § 269 Abs. 1 UGB sinngemäß. Danach ist die Prüfung darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und ergänzenden Bestimmungen der Stiftungserklärung eingehalten worden sind. Obwohl der Stiftungsprüfer Organ der Stiftung ist, geht der Umfang der Prüfung also nicht so weit wie eine Gebarungsprüfung. Er erfüllt seine Pflicht, wenn er die Richtigkeit der Angaben des Stiftungsvorstands über die Errei-

720 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 39.

721 *Arnold,* PSG, § 20 Rn. 1; *Hofians* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 233 (233).

722 *Gruber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 20 Rn. 2.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

chung des Stiftungszwecks aus formaler Hinsicht mitprüft.[723] Erteilen Mitglieder des Stiftungsvorstands oder des Aufsichtsrates dem Stiftungsprüfer gegenüber unrichtige Auskünfte oder werden erhebliche Umstände verschwiegen, kann dies gemäß § 41 PSG mit einer zweijährigen Freiheitsstrafe geahndet werden.

Aus der Organeigenschaft des Stiftungsprüfers ergeben sich weitere Rechte: Neben der Prüfung des Jahresabschlusses hat der Stiftungsprüfer das Recht – und bei Wahrnehmung entsprechender Tatsachen auch die Pflicht – gemäß 31 Abs. 1 PSG zur Wahrung des Stiftungszwecks bei Gericht eine Sonderprüfung zu beantragen. Das Gericht hat die Sonderprüfung anzuordnen wenn glaubhaft gemacht wird, dass Unredlichkeiten oder grobe Verletzungen des Gesetzes oder der Stiftungssatzung vorgekommen sind (§ 31 Abs. 2 PSG). Zudem kann er gemäß § 27 Abs. 2 PSG den Antrag auf Abberufung des Mitglieds eines anderen Stiftungsorgans, insbesondere aus wichtigem Grund, stellen.

bb. Der Aufsichtsrat

Das dritte Organ, welches das PSG ausdrücklich vorsieht, ist der Aufsichtsrat. Seine Einrichtung ist allerdings nur unter den Voraussetzungen des § 22 Abs. 1 PSG zwingend vorgeschrieben, nämlich dann, wenn die Anzahl der Arbeitnehmer der Stiftung dreihundert übersteigt oder die Stiftung inländische Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften einheitlich leitet (§ 15 Abs. 1 öAktG)[724] oder aufgrund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50 % beherrscht und in beiden Fällen die Anzahl der Arbeitnehmer dieser Gesellschaften beziehungsweise Genossenschaften im Durchschnitt über 300 liegt. Aus der Regelung ergibt sich, dass das Verbot der Übernahme der Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft gemäß § 1 Abs. 2 PSG die Funktion einer Stiftung als leitende Konzernspitze nicht ausschließt.[725]

Gemäß § 23 Abs. 1 PSG muss der Aufsichtsrat aus mindestens drei Mitgliedern bestehen, die nicht zugleich dem Stiftungsvorstand angehören oder Stiftungsprüfer sein dürfen; ebenso dürfen Begünstigte und deren Angehörige nicht Mitglieder des Aufsichtsrates sein. Die erste Bestellung des Aufsichtsrates wird durch den Stifter beziehungsweise den Stiftungskurator vorgenommen, danach wird der Aufsichtsrat von dem Gericht bestellt (§ 24 PSG). Gemäß § 25 Abs. 1 PSG hat der Aufsichtsrat die Geschäftsführung und die Gebarung der Stiftung zu überwachen, die Auskunfts- und Einsichtsrechte der Mitglieder sind in Anlehnung an das öAktG ausgestaltet. In Anlehnung an das Aktienrecht bestehen für bestimmte Geschäfte Zustimmungsvorbehalte. Zudem vertritt er die Stiftung bei Geschäften mit Vorstandsmitgliedern. Seine Kompetenzen sind jedoch erweiterbar.

Damit kann ein Aufsichtsrat als Kontroll- und Überwachungsorgan dem Gläubigerschutz, der Arbeitnehmermitbestimmung oder auch der Stiftung selbst dienen.[726] Inhaltlich sind von

---

723 *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 39; *Hofians* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 233 (246); *Gruber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 21 Rn. 2.

724 § 15 Abs. 1 öAktG: „Sind rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefaßt, so bilden sie einen Konzern; die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen."

725 *Arnold*, PSG, § 22 Rn. 1 ff.

726 *Wessely* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 25 Rn. 1.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der Überwachungspflicht dabei insbesondere alle Leitungsmaßnahmen des Vorstands umfasst, wie beispielsweise Unternehmensplanung oder Erfolgskontrolle.[727] Der Aufsichtsrat spielt in der Praxis jedoch so gut wie keine Rolle. Zum 31.12.2006 hatten nur 29 der 2.875 Privatstiftungen einen Aufsichtsrat.[728]

cc. Fakultative Organe

Neben den drei gesetzlich geregelten Organen räumt § 14 Abs. 2 PSG dem Stifter die Möglichkeit ein, weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks vorzusehen. Von dieser Regelung wird zahlreich Gebrauch gemacht, rund 75 % aller Privatstiftungen verfügen über zusätzliche Organe.[729] Eine nähere Bestimmung des Aufgabenbereichs, die über „Wahrung des Stiftungszwecks" hinausgeht, ist jedoch im Gesetz nicht enthalten.

Die fakultativen Organe bieten die Möglichkeit, Personen, welche insbesondere unter die bereits erwähnten Inkompatibilitätsvorschriften bezüglich des Vorstandes fallen, mit in die Stiftung einzubeziehen. Hieran kann – gerade wenn es sich um eine Familienstiftung handelt – ein Bedürfnis bestehen, denn nur ungern werden viele Stifter das Familienvermögen allein von unabhängigen Fremden verwalten lassen wollen.[730] Dieses Ansinnen tritt jedoch in Konflikt mit der Konzeption des PSG, welches – um eine staatliche Aufsicht entbehrlich zu machen – ein fein austariertes Zusammenspiel der verschiedenen Organe vorgesehen hat und daher Begünstigten möglichst wenig Einfluss zubilligt, um eine staatliche Aufsicht entbehrlich zu machen.[731]

(1) Materieller Organbegriff

Nicht jede Person oder Personenmehrheit, der Aufgaben in Bezug auf die Stiftung übertragen werden, ist gleichzeitig Organ. Dies ergibt sich bereits aus einer in § 9 Abs. 2 Nr. 4 PSG enthaltenen Differenzierung, wonach die Stiftungserklärung die Einrichtung „weiterer Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks und die Benennung von Personen, denen besondere Aufgaben zukommen" vorsehen kann.[732] Die Differenzierung ist bedeutsam, denn zahlreiche Sonderrechte kommen nur Organen zu.[733]

Im Rahmen des PSG gilt der sogenannte materielle Organbegriff. Eine Person oder ein Gremium ist demnach nur als Organ zu qualifizieren, wenn ihm entsprechende Aufgabenbereiche zugewiesen sind und wenn es durch die Stiftungsurkunde eingerichtet wurde, allein

727 *Arnold,* PSG, § 25 Rn. 4.
728 *Arnold*, PSG, § 22 Rn. 2.
729 *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 14a.
730 Vgl. *Arnold*, GeS 2009, S. 348 (354) m. w. N.
731 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 39, 45.
732 *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 14b; *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 14 Rn. 2.
733 *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 14c nennt bspw. den Anspruch auf Vorlage des Prüfberichts des Stiftungsprüfers (§ 21 Abs. 3 PSG), die Befreiung von der Verschwiegenheitspflicht ggü. Organen der Stiftung (§ 21 Abs. 2 PSG) und das Recht von Organen, gemäß § 31 Abs. 1 PSG eine Sonderprüfung zu beantragen.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die formelle Bezeichnung als Organ in der Satzung ist nicht maßgebend.[734] Eine Person oder ein Gremium erfüllt die Anforderungen des materiellen Organbegriffes, wenn ihr oder ihm Einflussmöglichkeiten auf die Willensbildung und/oder Leitung beziehungsweise Überwachung des Stiftungsvorstandes zukommen, wobei sich diese grundsätzlich aus der Stiftungsurkunde ergeben müssen.[735] Die Organe unterliegen nicht der Eintragungspflicht in das Firmenbuch.[736]

(2) Aufgaben

Der Aufgabenbereich der fakultativen Organe ist nicht näher bestimmt, § 14 Abs. 2 PSG spricht lediglich davon, dass die Einrichtung der Organe „der Wahrung des Stiftungszwecks" dienen soll. Anerkannt ist indes, dass die Grenzen der Gestaltungsfreiheit dort liegen, wo die zwingenden, gesetzlich vorgesehenen Aufgabenbereiche anderer Organe beginnen. Die Stiftungserklärung darf mithin der gesetzlichen Aufgabenverteilung der Organe nicht widersprechen und diese unterlaufen.[737]

Dementsprechend ist auch die generelle Bindung des Vorstands als Zentralorgan der Privatstiftung an Entscheidungen eines anderen Organs ausgeschlossen,[738] ein gewisser Grad an „weisungsgebender Funktion"[739] kann jedoch zulässig sein. Im Privatstiftungsrecht findet sich weder eine Regelung wie in § 70 Abs. 1 öAktG[740], welche die Weisungsunabhängigkeit des Vorstands begründet, noch eine Bestimmung, die § 20 öGmbHG[741] entspräche und eine umfassende Weisungsgebundenheit eines GmbH-Geschäftsführers begründet. Jedoch ist es gemäß § 17 Abs. 1 PSG Aufgabe des Vorstands, den Stiftungszweck zu erfüllen, so dass ein generelles Weisungsrecht nicht gewollt war.[742]

---

734 *Arnold*, PSG, § 15 Rn. 14c; vgl. auch *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 14 Rn. 2; *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 145 (150 f.).

735 *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 16, 18; *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 145 (149).

736 *Arnold,* PSG, § 14 Rn. 25.

737 *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 28; *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 14 Rn. 4, 5; *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 145 (149 f.).

738 Der sogenannte „Hampelmannvorstand" bzw. „Marionettenvorstand" wäre unzulässig, vgl. *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 44; vgl. auch *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 29 ff.

739 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 45.

740 § 70 Abs. 1 öAktG: „Der Vorstand hat unter eigener Verantwortung die Gesellschaft so zu leiten, wie das Wohl des Unternehmens unter Berücksichtigung der Interessen der Aktionäre und der Arbeitnehmer sowie des öffentlichen Interesses es erfordert."

741 § 20 Abs. 1 öGmbHG: „Die Geschäftsführer sind der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die in dem Gesellschaftsvertrage, durch Beschluß der Gesellschafter oder in einer für die Geschäftsführer verbindlichen Anordnung des Aufsichtsrates für den Umfang ihrer Befugnis, die Gesellschaft zu vertreten, festgesetzt sind."

742 *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 14 Rn. 9; *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 29; *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 145 (162).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Etwas anderes lässt sich auch nicht aus § 5 Satz 2 i. V. m. § 14 Abs. 2 PSG ableiten, der ein beschränktes Weisungsrecht in Bezug auf die Mittelverwendung ermöglicht. Demnach sind die Begünstigten, wenn sie sich nicht aus der Stiftungserklärung ergeben, von einer vom Stifter durch die Satzung (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 PSG) dazu berufenen Stelle festzustellen. Auch kann der Stelle die Entscheidung über die Höhe der Zahlung übertragen werden.[743] In ihren Entscheidungen ist die Stelle jedoch an die Vorgaben der Stiftungssatzung, insbesondere ihren Zweck, gebunden. Die Stelle gemäß § 5 Satz 2 PSG kann beispielsweise ein Beirat sein, dem dann insoweit ein Weisungsrecht gegenüber dem Vorstand zusteht.[744] Es ist mit dem Gesetz vereinbar, diesen Beirat mit Begünstigten oder deren Angehörigen zu besetzten. Entgegenstehende Vorschriften bestehen nicht. Auch eine Selbstbegünstigung muss möglich sein.[745] Es wäre beispielsweise eine Gestaltungsalternative, einer Destinatärsversammlung insoweit Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung zuzubilligen. Jedoch ist zu beachten, dass der Stiftungsvorstand Leistungen an Begünstigte zur Erfüllung des Stiftungszwecks nur dann und soweit vornehmen darf, wenn dadurch Ansprüche von Gläubigern der Privatstiftung nicht geschmälert werden (§ 17 Abs. 2 Satz 2 PSG).

Ein Erst-Recht-Schluss aus der Norm ergibt, dass überall dort, wo eine Regelung wie § 5 Satz 2 PSG fehlt, die den Stifter ausdrücklich ermächtigt, eine Stelle mit der Festlegung der Begünstigten zu beauftragen, dem Vorstand also eine Weisung zu erteilen, es bei einer unabänderlichen Weisungsfreiheit des Vorstands bleibt oder allenfalls ein sehr stark eingeschränktes oder auf Teilbereiche bezogenes Weisungsrecht denkbar ist.[746] Diese Überlegung wird auch durch die Struktur der Stiftung gestützt. Im Rahmen des Kapitalgesellschaftsrechts rechtfertigen sich Weisungsbefugnisse aus der Gesellschafterstellung des Weisungsberechtigten. Gesellschafter hat die Stiftung aber gerade nicht. Zudem gehen auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage davon aus, dass es sich bei den fakultativen Organen nur um „Kontroll- und Beratungsorgane“ handeln kann. Bestünde ein Weisungsrecht, wäre dies bereits als operative Tätigkeit zu qualifizieren.[747]

Entsprechend ist auch bei der Anerkennung von Vetorechten und Zustimmungsvorbehalten Zurückhaltung geboten. Sie sind nur zulässig, soweit sie die Entscheidungsbefugnis des Vorstands nicht unterminieren. Vielmehr muss stets erkennbar sein, dass sie lediglich zur (vorbeugenden) Kontrolle dienen.[748] Die Einräumung von Beratungs-, Anhörungs-, Kontroll- und Überwachungsrechten ist hingegen ohne weiteres möglich.[749]

---

743 *Arnold*, PSG, § 5 Rn. 12, 30.

744 *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 14 Rn. 11; *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 30.

745 *Arnold*, PSG, § 5 Rn. 45; a. A. *Löffler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), § 5 Rn. 15.

746 *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 14 Rn. 11; *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 30, jeweils m. w. N.

747 So auch *Arnold,* PSG, § 14 Rn. 30 ff.; *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 145 (162 f.); beide erkennen die Möglichkeit einer Weisungsbefugnis nur sehr eingeschränkt an.

748 Vgl. *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 34 ff.; *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 14 Rn. 12 f.

749 *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 46 ff.; *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 14 Rn. 14 ff.; *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 145 (151 f., 161 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(3) Insbesondere: Bestellung und Abberufung des Vorstandes

Gemäß § 9 Abs. 2 Nr. 1 PSG kann die Stiftungserklärung Regelungen über die Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer und Vertretungsbefugnis des Stiftungsvorstands enthalten. Einem fakultativen Organ kann danach das Recht eingeräumt werden, den Vorstand zu bestellen und abzuberufen.[750] Je mehr Rechte einem fakultativen Organ aber eingeräumt werden, desto ähnlicher wird es dem Aufsichtsrat, welcher im PSG eine detaillierte Regelung erfahren hat. Grundsätzlich ist es möglich, das zusätzliche Gremium, oft als „Beirat" bezeichnet, in Kompetenz und Funktion einem Aufsichtsrat nachzuempfinden.[751] Die Frage, inwieweit die Inkompatibilitätsvorschrift des § 23 Abs. 2 PSG auf diese dann aber analog anzuwenden sind, war umstritten.[752] Gemäß § 23 Abs. 2 PSG dürfen die Mitglieder des Aufsichtsrats und deren Angehörige nicht zugleich dem Stiftungsvorstand angehören oder Stiftungsprüfer sein. Begünstigte und deren Angehörige dürfen nicht die Mehrheit der Aufsichtsratsmitglieder stellen.

Im Rahmen der PSG-Novelle im Jahr 2011 hat der österreichische Gesetzgeber zur Klarstellung, nachdem die sogenannte „Beirats"-Entscheidung des OGH[753] für große Irritationen und Kritik[754] gesorgt hatte, § 14 PSG um die Absätze 3 und 4 ergänzt. Kommt einem Organ gemäß § 14 Abs. 2 PSG das Recht zu, den Stiftungsvorstand oder eines seiner Mitglieder abzuberufen, so ist für solche Entscheidungen eine Mehrheit von drei Vierteln der Stimmen notwendig; wenn das Organ weniger als vier Mitglieder hat, muss der Beschluss einstimmig fallen (§ 14 Abs. 3 PSG). Zudem bestimmt § 14 Abs. 4 PSG, dass Begünstigte, deren Angehörige und Personen, die von Begünstigten oder deren Angehörigen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen in einem fakultativen Organ, welches den Vorstand oder eines seiner Mitglieder aus anderen Gründen als den in § 27 Abs. 2 Nr. 1 - 3 PSG genannten,[755] abberufen kann, beauftragt sind, bei dieser Entscheidung nicht die Mehrheit der Stimmen zustehen darf.

Im Rahmen der sogenannten „Beirats"- Entscheidung hatte sich der OGH mit der Frage zu befassen, ob auf einen Beirat mit weitreichenden Zustimmungs- und Anhörungsrechten sowie Beratungsfunktion (aufsichtsratsähnlicher Beirat), der aus wichtigem Grund zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern befugt war, die Unvereinbarkeitsbestimmung des § 23 Abs. 2 Satz 2 PSG analog anzuwenden sei. Das Höchstgericht schloss sich der von Teilen der Literatur vertretenen Ansicht an, die eine analoge Anwendung bejaht. Sonst bestünde angesichts der recht unbestimmten Abberufungsgründe, welche dem Beirat einen

750 *Arnold*, PSG, § 15 Rn. 84.

751 OGH v. 05.08.2009 – Az. 6 Ob. 42/09, GeS 2009, S. 300 (301); *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 14 Rn. 22.

752 Dafür bspw. *Micheler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 14 Rn. 22; dagegen bspw. *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 67 ff., jeweils m. w. N.

753 OGH v. 05.08.2009 – Az. 6 Ob. 42/09, GeS 2009, S. 300 ff. mit Anmerkungen *Mager.*

754 Vgl. dazu insb. *Arnold*, GeS 2009, S. 348 (354 ff.); *Arnold*, PSG, § 14 Rn. 94; § 15 Rn. 119a ff.; *Torggler* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, S. 51 ff.; *Zollner* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, S. 41 ff. (insb. S. 42, dort FN 4); *Jordis* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, S. 73 ff.

755 Die dort genannten Gründe sind „grobe Pflichtverletzung", „die Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben" und „die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Mitglieds".

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

großen Spielraum einräumen, die Gefahr, dass „jedenfalls die Unvereinbarkeitsbestimmung des § 15 Abs. 2 PSG unterlaufen werden könnte, wonach die Begünstigten und deren nahe Verwandte nicht Mitglieder des Stiftungsvorstands sein könnten; der innere Kontrollmechanismus, der die staatliche Aufsicht ersetzen soll, würde versagen."[756] So wollte der OGH auch massiven Missbräuchen der Privatstiftung entgegentreten.[757]

Wie die zeitlich spätere „Rechtsanwalts"-Entscheidung auch, warf die „Beirats"-Entscheidung viele Zweifelsfragen auf, die große Rechtsunsicherheit zur Folge hatte. Insbesondere war unklar, ab welchen einem Beirat vorbehaltenen Kompetenzen eine „Aufsichtsratsgleichheit" besteht, die die analoge Anwendung der Kompatibilitätsvorschriften erfordert. Zudem hat der OGH zu einer davor geäußerten Rechtsansicht, dass zwischen „aktuell" und „potentiell" Begünstigten zu unterscheiden sei, nicht weiter Stellung bezogen. Letztlich habe das Gericht, so wurde kritisiert, nicht klar gemacht, ob § 23 Abs. 2 PSG oder § 15 Abs. 2 PSG anzuwenden sei, so dass schnell der Ruf nach einer Klärung durch den Gesetzgeber aufkam.[758]

Diese Forderung wurde im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2011 erfüllt. Erläuternd wird anlässlich der Einführung von § 14 Abs. 3 und 4 PSG der Grundkonflikt nochmals geschildert und zusammenfassend ausgeführt: „Die stärkste Einflussmöglichkeit, die einem solchen [fakultativen] Organ in diesem Sinne zukommen kann, ist die Befugnis zur Abberufung des Stiftungsvorstand oder eines seiner Mitglieder. Dies ist zwar grundsätzlich – auch ohne dass dies im Gesetz ausdrücklich erwähnt werden müsste – insofern eingeschränkt, als dass eine Abberufung nur unter der Voraussetzung des Vorliegens sachliche Abberufungsgründe erfolgen kann, weil sonst […] die Aufgabenverteilung des PSG unterlaufen würde. […] Die Einräumung einer völlig freien Abberufungsbefugnis schränkt die Geschäftsführung des Vorstandes unzulässig ein und führt im Ergebnis dazu, dass der zur Abberufung Berechtigte in alle Vorstandentscheidungen eingreifen kann; sie bringt die Gefahr mit sich, dass der Vorstand zum bloßen Vollzugsorgan degradiert wird. […]."[759]

Mit den Bestimmungen soll also die grundsätzliche rechtspolitische Entscheidung des Gesetzgebers, das Amt des Stiftungsvorstandes einerseits und die Stellung der Begünstigen andererseits, voneinander zu trennen, durchgesetzt werden, welche ein möglichst objektives Handeln des Vorstandes bei der Vollziehung des Stifterwillens, wie er in der Stiftungserklärung zum Ausdruck gekommen ist, sichern soll.[760]

---

756 OGH v. 05.08.2009 – Az. 6 Ob. 42/09, GeS 2009, S. 300 (301).

757 Vgl. insb. *Kodek* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, S. 61 (71).

758 *Csoklich* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, S. 77 (78); *Mager*, GeS 2009, S. 300 (303); *Torggler*, JBl. 2010, 336 (338 f.); *Nowotny*, RdW 2009, S. 834 (825); Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Budgetbegleitgesetzes 2011, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 40.

759 Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Budgetbegleitgesetzes 2011, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 41; vgl. detailliert zu den Änderungen *Arnold*, GeS 2011, S. 101 ff.

760 *Hochedlinger*, PSR 2011, S. 51 (52).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Deutschland

Der recht ausdifferenzierten Regelung im PSG entsprechende Vorschriften finden sich im BGB nicht. Neben dem Vorstand sind im BGB weitere Organe nicht zwingend vorgesehen. Auch die Regelungen über die Unternehmensmitbestimmung sind unabhängig von der Zahl der Arbeitnehmer nicht auf Unternehmensstiftungen, sowohl in Form der Unternehmensträger- wie auch der Beteiligungsträgerstiftung, anwendbar, denn die Stiftung zählt nicht zu den enumerativ aufgezählten Rechtsformen (AG, GmbH, KGaA, Genossenschaft, vgl. bspw. § 1 Abs. 1 MitbestG).[761] Eine Ausnahme besteht, wenn bei der Unternehmensträgerstiftung ein Gremium eingerichtet ist, welchem wesentliche Kontrollbefugnisse über die Geschäftsführung zustehen. Dieses ist dann wie ein Aufsichtsrat im Sinne des Mitbestimmungsrechts zu behandeln.[762]

Dennoch können vor allem Kontroll- und Beratungsorgane durch die Satzung eingerichtet werden.[763] Zwingend notwendig ist dabei stets, dass die für diese Organe geltenden Satzungsbestimmungen in sich und in Bezug auf die Regelungen über den Vorstand widerspruchsfrei sind, anderenfalls droht die Ablehnung der Anerkennung.[764] Regelmäßig nehmen derartige Organe Aufgaben wie die Bestellung, Abberufung und Entlastung des Vorstandes, Vertretung der Stiftung gegenüber Mitgliedern des Vorstandes, die Mitwirkung bei wichtigen Entscheidungen, wie Satzungsänderungen, die Prüfung des Wirtschaftsplanes oder Abnahme der Jahresrechnung wahr.[765] Auch ist es denkbar, ein solches Gremium über Ausschüttungen von Geldern an Destinatäre befinden zu lassen.

Bei Stiftungen besteht, wie bereits anhand der PSG-Stiftung gezeigt, aufgrund der Eigentümer- und Gesellschafterlosigkeit ein strukturelles Kontrolldefizit. Dies gilt umso mehr für die Familienstiftung, bei der in vielen Bundesländern Befreiungen von der Stiftungsaufsicht bestehen.[766] Es bietet sich daher geradezu an, ein stiftungseigenes Kontrollorgan zu installieren, welches die Rechte der Begünstigten gegenüber dem Vorstand wahrnimmt und vertritt sowie die Einhaltung des Stifterwillens, wie er sich in der Satzung manifestiert hat, überwacht. In der Praxis variieren die Bezeichnungen für derartige Gremien, gebräuchlich sind Stiftungsrat, Beirat, Kuratorium oder Aufsichtsrat. Um eine effektive Kontrolle gegenüber dem Vorstand sicherzustellen, ist das Kontrollgremium mit entsprechenden Befugnissen und Instrumenten auszustatten. Möglich ist es ebenfalls, eine „vorweggenommene" Kontrolle durch Zustimmungsvorbehalte zu gewährleisten, wobei allerdings die Abgren-

---

761 Vgl. dazu *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 177; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 108.

762 BGH v. 8.7.1982 – Az. III ZR 103/80, Stiftungen in der Rspr. III, S. 149 (152); *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 177; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 108.

763 OLG Hamburg v. 4.1.1979 – Az. 4 U 37/78, Stiftungen in der Rspr. III, S. 106 ff.; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 77; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 60; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 85 Rn. 13; *Lück* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 91 Rn. 3, 14.

764 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 77; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 60; vgl. auch BT-Drs. 14/8765, S. 11.

765 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 80.

766 Siehe oben S. 12.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zung zwischen Kontroll- und Exekutivorgan aus Effektivitätsgründen nicht aus dem Blick verloren werden darf.[767]

Im Gegensatz zur Rechtslage in Österreich spricht nichts dagegen, derartige Gremien ausschließlich oder überwiegend mit Destinatären der Stiftung zu besetzen. Soweit es gewünscht ist, kann beispielweise eine Destinatärsversammlung eingerichtet werden, um dem besonderen Charakter der Stiftung als Familienstiftung Rechnung zu tragen. Mit welchen Kompetenzen der Stifter diese zweckmäßigerweise ausstattet, ist eine Frage des Einzelfalls.

c. Zusammenfassung

Abermals zeigt sich, dass die deutsche Rechtslage Stiftern weitreichendere Gestaltungsmöglichkeiten einräumt, als dies in Österreich der Fall ist. Die strengen Inkompatibilitätsvorschriften des PSG, welche im Zuge einer sehr restriktiven OGH-Judikatur jüngst konkretisiert wurden, schließen maßgeblichen Einfluss durch Begünstigte, deren Angehörige und andere verbundene Personen auf den Stiftungsvorstand nach dem Entstehen aus. Dies kann sowohl als Vor- oder auch als Nachteil betrachtet werden. Auf der einen Seite ist es wünschenswert – gerade in Bezug auf Familienstiftungen – einen gewissen Einfluss über das erworbene, nun in der Stiftung befindliche Vermögen zu wahren. Anderseits ist dies mit dem Wesen der Stiftung aber nur schwerlich vereinbar, denn maßgeblich ist allein der Stifterwille, wie er sich in der Stiftungsurkunde manifestiert hat. Bedenkt man, dass Familienstiftungen in Deutschland oft von der Stiftungsaufsicht befreit sind, wird man schnell ein strukturelles Kontrolldefizit erkennen, welches der Stifter durch entsprechende Satzungsvorkehrungen auszugleichen bemüht sein sollte, sofern dies gewünscht ist.[768]

3. Ergebnis

Im Besonderen ist bei Familienstiftungen nach österreichischer Rechtslage ein Einfluss des Stifters und seiner Angehörigen sehr stark zurückgedrängt, was eine Umsetzung des objektivierten Stifterwillens garantieren soll. In Deutschland lassen sich die gleichen Ergebnisse im Wege einer vorausschauenden Satzungsgestaltung erreichen. Die österreichischen Regelungen werden der Eigenart der Stiftung, die gerade keine körperschaftlich geprägte Gesellschaft ist, indes besser gerecht.

Bemerkenswert ist allerdings, dass in Deutschland – im krassen Gegensatz zur Diskussion in Österreich – unter dem Stichwort *Foundation Governance* in Zusammenhang mit gemeinnützigen Stiftungen gerade als Ausgleich für die strukturellen Kontrollprobleme, welche aufgrund der Eigentümer- und Mitgliederlosigkeit auftreten, zum Teil gefordert wird, die Rolle des Stifters[769] oder die Rolle

---

767 *Lück* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 91 Rn. 19; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 81 ff.

768 In diese Richtung auch *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 167 f.

769 *v. Hippel*, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, S. 55; *Koos* in *Hopt/v. Hippel/Walz* (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, S. 197 (205 f.); *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 455 ff. zeigt Gestaltungsmöglichkeiten auf.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der Destinatäre[770] zu stärken. In Anlehnung an die ökonomische „agency"-Theorie wird in diesem Zusammenhang von einem „Prinzipal-Agent-Konflikt" gesprochen. Diese Theorie findet Anwendung, wenn eine Person (der „Agent") im Auftrag einer anderen Person (dem „Prinzipal") tätig wird und geht von der Grundannahme aus, dass zwischen „Agent" und „Prinzipal" eine asymmetrische Informationsverteilung und ein Interessenkonflikt vorliege, wobei letzteres auf der volkwirtschaftlichen Grundannahme fußt, sowohl „Prinzipal" wie auch „Agent" seien rationale Nutzenmaximierer. Dies führt dazu, dass der „Agent" nicht zwingend im Interesse des „Prinzipals" handeln muss.[771]

Richtigerweise sind allerdings weder Stifter noch Destinatär in der Rolle des Prinzipals. Der Destinatär nicht, weil er lediglich durch den Stifter berufener Begünstigter ist und dies nicht Folge einer eigenen Entscheidung ist; der Stifter hingegen kommt als Prinzipal nicht in Frage, denn nach Anerkennung der Stiftung ist diese aus seinem Einwirkungsbereich entlassen.[772] Richtigerweise ist daher allein der im Stiftungszweck verstetigte Stifterwillen maßgeblich.[773] Allein ihm muss sich das Handeln des Stiftungsvorstandes unterordnen, allein er ist Richtschnur für das Gebaren der Stiftung. Da das BGB keine Kontrollmechanismen vorsieht und die Stiftungsaufsicht im Bereich der Familienstiftungen oft weit zurückgedrängt ist, ist es also im Interesse des Stifters, durch entsprechende Satzungsgestaltung die Erfüllung seines zum Stiftungszweck verfestigten Willens durchzusetzen und eine entsprechende Kontrolle zu gewährleisten. Die Rechtslage in Österreich trägt diesen Erwägungen bereits verpflichtend Rechnung, wie jüngst in der erwähnten PSG-Novelle deutlich zum Ausdruck gekommen ist.

Insgesamt zeigt sich, dass die BGB-Stiftung das bei weitem gestaltungsfreundlichere Modell zur Verfügung stellt. Rechtspolitisch ist dies zwar wegen des drohenden Kontrolldefizits ein wenig erfreulicher Befund, jedoch kann die Kautelarpraxis den Wünschen des Stifters weitgehend entsprechen. Das Wesen der Stiftung bedingt es gerade, dass das verselbstständigte Vermögen nur dem in der Satzung niedergelegten Zweck dient. Die Gefahr, dass Vorstände von dieser Maxime abweichen wenn sie gleichzeitig Begünstigte der Stiftung sind, ist vorhanden. Diese Konstellation ist bei Familienstiftungen typisch; paradoxerweise ist die Motivation der Errichtung einer solchen jedoch nicht selten, den Begünstigten den Einfluss auf das Vermögen zu nehmen.[774]

---

770 *Wagner/Walz*, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, S. 11, 45 f.; *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 466 ff. zeigt Gestaltungsmöglichkeiten auf.

771 Vgl. näher dazu: *Thymm*, Das Kontrollproblem der Stiftung und die Rechtsstellung der Destinatäre, S. 37 f.; *Koos* in *Hopt/v. Hippel/Walz* (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, S. 197 (197 ff.).

772 So auch: *Thymm*, Das Kontrollproblem der Stiftung und die Rechtsstellung der Destinatäre, S. 72 ff.; *Gollan*, Vorstandshaftung in der Stiftung, S. 127; *Jacob*, Schutz der Stiftung, S. 207.

773 So auch *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 86 Rn. 21, welche die treuhänderische Funktion des Vorstandes hervorheben; ähnlich *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 86 Rn. 15 f.

774 Siehe dazu S. 18.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

B. Entstehung der Stiftung

Gemäß § 80 Abs. 1 BGB sind zur Entstehung der Stiftung das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung durch die zuständige Behörde notwendig. Beim Stiftungsgeschäft handelt es sich um eine Willenserklärung, die auf Errichtung einer Stiftung gerichtet ist.[775] § 81 Abs. 1 Satz 3 BGB schreibt vor, dass die Stiftung im Rahmen des Stiftungsgeschäftes auch eine Satzung erhalten muss und stellt Mindestvoraussetzungen für diese auf. Dem ist die Situation in Österreich nicht unähnlich. Gemäß § 7 Abs. 1 PSG wird die Privatstiftung durch eine Stiftungserklärung errichtet, für die § 9 PSG gewisse Mindestvoraussetzungen aufstellt, die denen des § 81 Abs. 1 Satz 3 BGB ähneln. Die Privatstiftung entsteht durch die Eintragung in das Firmenbuch.

I. Stiftungsgeschäft

Das Stiftungsgeschäft kann sowohl in Deutschland wie auch in Österreich in zwei Erscheinungsformen auftreten: Das Stiftungsgeschäft unter Lebenden, welches in § 81 BGB und § 7 PSG geregelt wird und das Stiftungsgeschäft von Todes wegen, geregelt in § 83 BGB und § 8 PSG. Beide Ausformungen unterscheiden sich in ihren Anforderungen; dem Stiftungsgeschäft kommt jedoch, ob es nun unter Lebenden getätigt wird oder von Todes wegen erfolgt, überragende Bedeutung zu: Es ist der Grundstein einer jeden Stiftung, denn es verkörpert den Willen des Stifters in den Formen des Rechts und legt die wesentlichen Elemente der Stiftungsorganisation fest.[776]

Das Stiftungsgeschäft besteht nach der zutreffenden herrschenden Meinung aus zwei Teilen; erstens einem vermögensrechtlichen, der die sachliche Ausstattung der Stiftung mit Mitteln des Stifters oder eines Dritten regelt, und zweitens einem organisationsrechtlichen, der auf die Errichtung einer juristischen Person zielt.[777] Dabei wird das Ausstattungsversprechen des Stifters nach deutschem Recht seit der Stiftungsrechtsreform entgegen der früheren überwiegenden Ansicht nun überwiegend mit Verweis auf den Wortlaut von § 81 Abs. 1 Satz 2 BGB als zwingendes Element des Stiftungsgeschäftes betrachtet.[778] Dem entspricht die Rechtslage in Österreich, auch hier wird zwischen einem organisations- und

---

775 Vgl. *Schlüter* in *Henssler/Strohn* (Hrsg.), Gesellschaftsrecht, § 81 BGB Rn. 1.

776 Bzgl. BGB-Stiftungen: *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 2; *Mecking* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 85 Rn. 2; bzgl. PSG-Stiftungen: *Huber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 7 Rn. 1; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (28).

777 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 17; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 3; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 20 ff.; *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 5 § 79 Rn. 118; a. A.: *Muscheler,* ZEV 2003, S. 41 (42 f.).

778 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 12; *Jacob*, Schutz der Stiftung, S. 149 f.; *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 79; vorzugswürdige a. A. bzgl. des dt. Rechts dagegen: *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 19; *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 79 Rn. 196.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vermögensrechtlichem Teil unterschieden.[779] Hier ergibt sich – im Gegensatz zur deutschen Rechtslage – zudem unzweifelhaft aus dem Wortlaut des Gesetzes, dass der Stifter ein Ausstattungsversprechen abgeben muss.[780] In Bezug auf Familienstiftungen wird dieser Frage jedoch regelmäßig keine Bedeutung zukommen.

1. Unter Lebenden

Das Stiftungsgeschäft unter Lebenden ist eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung, die auf die Errichtung einer Stiftung gerichtet ist, die den allgemeinen Regeln der Rechtsgeschäftslehre weitgehend folgt.[781] § 81 Abs. 1 BGB sieht die schriftliche Form vor, § 39 Abs. 1 PSG legt demgegenüber fest, dass Stiftungserklärungen durch Notariatsakt beurkundet werden müssen. Die Auslegung richtet sich grundsätzlich nach dem wahren Willen des Stifters, allerdings wird er mit Anerkennung der Stiftungssatzung objektiviert und ist dann anhand der Stiftungssatzung nach objektiven Maßstäben zu ermitteln.[782] Es handelt sich bei dem Stiftungsgeschäft nicht um ein höchstpersönliches Rechtsgeschäft, der Stifter kann sich also vertreten lassen.[783] Stifter von BGB-Stiftungen müssen zur wirksamen Abgabe der Stiftungserklärung grundsätzlich voll geschäftsfähig sein.[784] Im österreichischen Recht kann auch der Minderjährige oder sogar ein nasciturius als Stifter fungieren, die gesetzlichen Vertreter sind dabei prinzipiell zur Abgabe der Stiftungserklärung berechtigt, allerdings bedarf es der Zustimmung durch das Pflegschaftsgericht (§ 154 Abs. 3 ABGB).[785] Dies hat wegen der weitgehenden Einflussrechte des Stifters Bedeutung, denn gemäß § 3 Abs. 3 PSG gehen die Rechte des Stifters, die Privatstiftung zu gestalten, nicht auf seine Rechtsnachfolger über.

---

779 *Huber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 9 Rn. 3; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (33); *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 41.

780 § 1 Abs. 1 PSG: Die Privatstiftung […] ist ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist […]; § 9 Abs. 1 Nr. 1 PSG: Die Stiftungserklärung hat jedenfalls zu enthalten: 1. die Widmung des Vermögens; vgl. auch Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 7.

781 Bzgl. BGB-Stiftungen: *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 1; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 4; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 11. Bzgl. PSG-Stiftungen: *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 19; *Huber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 7 Rn. 2; *Arnold*, PSG, § 7 Rn. 1.

782 Bzgl. BGB-Stiftungen: *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 13; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 12; *Mecking* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 85 Rn. 20.; bzgl. PSG-Stiftungen: *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (29).

783 Bzgl. BGB-Stiftungen: *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 9; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 8; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 10. bzgl. PSG-Stiftungen: *Huber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 7 Rn. 4; *Arnold*, PSG, § 7 Rn. 16.

784 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 6; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 9; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 7.

785 *Huber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 7 Rn. 4; *Arnold*, PSG, § 3 Rn. 17 f.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Von Todes wegen

§ 83 BGB und § 8 PSG stellen klar, dass eine Stiftung auch von Todes wegen errichtet werden kann. Dies ist keine Selbstverständlichkeit, denn die Stiftung erlangt Rechtsfähigkeit erst durch ihre Anerkennung beziehungsweise Eintragung in das Firmenbuch und könnte dementsprechend – fehlte es an den besagten Spezialregelungen – nicht Erbin oder Vermächtnisnehmerin sein, denn sie wäre nicht rechtsfähig. Zudem ergeben sich weitere Besonderheiten, wenn eine Stiftung von Todes wegen errichtet wird, insbesondere kann der Stifter die Errichtung „seiner" Stiftung nicht mehr selbst vorantreiben und eventuelle Mängel des Stiftungsgeschäfts beheben.[786] Um diesen Besonderheiten angemessen Rechnung zu tragen, enthalten § 83 BGB und § 8 PSG entsprechende Regelungen.

Sowohl in Österreich wie auch in Deutschland ist das Stiftungsgeschäft eine letztwillige Verfügung. Wie das Stiftungsgeschäft unter Lebenden besteht es aus einem organisations- und einem vermögensrechtlichen Teil. Der Vermögenserwerb vollzieht sich nach den üblichen erbrechtlichen Bestimmungen. Hier sind insbesondere Erbschaft oder Vermächtnis zu nennen, so dass erbrechtliche Sondervorschriften unter anderem bezüglich der Form, Ausschluss der Vertretung und der Testierfähigkeit gelten.[787] Im Unterschied zur Stiftung unter Lebenden kann eine Stiftung von Todes wegen, die nach dem PSG errichtet wird, nur einen Stifter haben (§ 3 Abs. 1 Satz 2 PSG). Der Gesetzgeber möchte mit dieser Regelung erbrechtliche Probleme (verschiedene Todeszeitpunkte der Stifter und deshalb notwendige Übertragungsbestimmungen) vermeiden. Zudem bestehe kein Bedarf für eine Stiftung von Todes wegen durch mehrere Stifter.[788]

§ 83 Satz 1 BGB verpflichtet das Nachlassgericht, der Stiftungsbehörde zwecks Anerkennung die Stiftungserrichtung von Todes wegen mitzuteilen, falls die Anerkennung nicht von dem Erben oder dem Testamentsvollstrecker beantragt wird. Genügt das Stiftungsgeschäft den Anforderungen des § 81 Abs. 1 Satz 3 BGB nicht, muss die Stiftungsbehörde der Stiftung vor der Anerkennung eine Satzung geben oder eine unvollständige Satzung ergänzen. Gemäß § 8 Abs. 2 PSG ist ein gegebenenfalls im Rahmen des Stiftungsgeschäftes bestellter Stiftungsvorstand im Verlassenschaftsverfahren[789] zu bestellen. Er kann dann die Eintragung der Stiftung betreiben. Fehlt eine solche Bestellung oder ist eine Eintragung aus anderem Grunde in angemessener Zeit nicht zu erwarten, hat das Gericht gemäß § 9 Abs. 3 PSG einen Stiftungskurator zu bestellen. Dieser muss für das Entstehen der Privatstiftung Sorge tragen und erforderlichenfalls den ersten Stiftungsvorstand und gegebenenfalls einen Aufsichtsrat bestellen. Bis zur Bestellung des Stiftungsvorstands ist es die Aufgabe des Kura-

---

786 Vgl. bzgl. BGB-Stiftungen: *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 83 Rn. 1; bzgl. PSG-Stiftungen: *Schauer* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 107 (108).

787 Bzgl. BGB-Stiftungen: *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 83 Rn. 3; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 83 Rn. 1; *Mecking* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 85 Rn. 29 ff.; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 66; bzgl. PSG-Stiftungen: *Schauer* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 107 (108); *Arnold*, PSG, § 8 Rn. 10.

788 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 12.

789 Vgl. dazu *Perscha/Stögner*, ZErb 2008, S. 375 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tors, die Ansprüche aus der Stiftungserklärung geltend zu machen und das gewidmete Vermögen zu verwalten. Ist die Stiftungserklärung hinsichtlich Form oder Inhalt mangelhaft, liegt keine gültige Stiftungserklärung vor. Im Grundsatz muss der Stiftungsvorstand versuchen, das Eintragungshindernis zu beseitigen (§ 33 Abs. 1 PSG). Ist dies nicht möglich, sind aber wenigstens die allgemeinen Anforderungen an letztwillige Verfügungen erfüllt, ist zu versuchen, dem Stifterwillen im Wege der Umdeutung möglichst nahe zu kommen.[790]

3. Widerruf des Stiftungsgeschäfts

Sowohl die österreichische wie die deutsche Rechtsordnung sehen ausdrücklich die Möglichkeit des Stifters vor, das Stiftungsgeschäft zu widerrufen. Allerdings unterscheidet sich der Widerruf in beiden Ländern in Voraussetzungen und Rechtsfolgen erheblich.

a. Deutschland

Ausdrücklich sieht § 81 Abs. 2 BGB die Möglichkeit des Stifters vor, das Stiftungsgeschäft unter Lebenden bis zur Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig zu widerrufen. Der Widerruf, welcher auch nur einen Teil des Stiftungsgeschäfts betreffen kann, ist eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung, die der Stifter vor Beantragung der Anerkennung jederzeit abgeben kann. Vertretung ist möglich. Als Widerruf genügt jede nach außen erkennbare Willensbekundung des Stifters, aus der sich schließen lässt, dass er an dem Stiftungsgeschäft nicht weiter festhalten möchte, wie die Vernichtung der Errichtungsurkunde oder das anderweitige Verfügen über das der Stiftung zugedachte Vermögen. Nach Beantragung der Anerkennung ist der Widerruf gegenüber der zuständigen Behörde zu erklären. Sind an dem Stiftungsgeschäft mehrere Stifter beteiligt, so kann jeder für sich widerrufen, ein vertraglicher Ausschluss des Widerrufsrechts ist nicht möglich.[791] Weiter als das in § 81 Abs. 2 BGB geregelte Widerrufsrecht reicht auch ein Satzungsvorbehalt des Stifters nicht.[792] Nach Anerkennung der Stiftung ist also ein Widerruf nicht möglich. Gemäß § 81 Abs. 2 Satz 2 BGB ist der Erbe des Stifters zum Widerruf nicht berechtigt, wenn der Stifter den Antrag bei der zuständigen Behörde gestellt oder im Falle der notariellen Beurkundung des Stiftungsgeschäfts den Notar bei oder nach der Beurkundung mit der Antragstellung betraut hat.

Das Stiftungsgeschäft von Todes wegen wird nach den erbrechtlichen Grundsätzen behandelt und ist grundsätzlich frei widerruflich, wobei die entsprechenden Formvorschriften zu beachten sind. Den Erben des Stifters steht jedoch kein Widerrufsrecht zu.[793]

---

790 *Arnold*, PSG, § 8 Rn. 9; *Schauer* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 8 Rn. 12.

791 Vgl. *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 69 ff.; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 45 ff.; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 55 ff.

792 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 55.

793 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 83 Rn. 21 f., *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 83 Rn. 15; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), § 6 Rn. 100; bei allen auch Hinweise zu den Besonderheiten bzgl. gemeinschaftlicher Testamente und Erbverträgen.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Österreich

Das Privatstiftungsgesetz sieht zwei verschiedene Arten des Widerrufes vor. Zunächst ist ein Widerruf vor Entstehung der Stiftung möglich. Im Unterschied zu den meisten anderen Rechtsordnungen kann der Stifter die Privatstiftung allerdings unter bestimmten Voraussetzungen auch widerrufen, nachdem sie entstanden ist.

aa. Widerruf vor Entstehung der Privatstiftung

§ 33 Abs. 1 Satz 1 PSG bestimmt, insoweit gleicht die Situation dem deutschen Recht, dass vor dem Entstehen der Privatstiftung der Stifter die Stiftungserklärung jederzeit widerrufen und abändern kann. Der Wortlaut unterscheidet nicht zwischen dem Stiftungsgeschäft unter Lebenden oder von Todes wegen, so dass die Regelung für beide gleichermaßen gilt.[794] Ist dagegen bei mehreren Stiftern ein Stifter weggefallen, kann die Stiftungserklärung nicht widerrufen werden (§ 33 Abs. 1 Satz 2 PSG). Die Stiftung ist also vor dem Entstehen frei widerruflich, besondere Voraussetzungen müssen nicht erfüllt sein, insbesondere muss sich der Stifter den Widerruf nicht in der Stiftungserklärung vorbehalten haben. Es handelt sich dabei um eine einseitige Willenserklärung, die dem ersten Stiftungsvorstand vor Eintragung zugehen muss und die notariell zu beurkunden ist.[795]

bb. Widerruf nach Entstehung der Stiftung

Von dem Widerruf gemäß § 33 PSG vor der Entstehung der Privatstiftung ist die Widerrufsmöglichkeit des § 34 PSG zu unterscheiden. Danach kann eine Privatstiftung auch nach Entstehung von dem Stifter widerrufen werden, wenn er sich den Widerruf in der Stiftungserklärung vorbehalten hat, wobei das Widerrufsrecht nicht nachträglich in die Satzung aufgenommen werden kann.[796] Das Widerrufsrecht ist nicht an Voraussetzungen gebunden, der Stifter kann es also völlig frei ausüben, wobei es ihm aber möglich ist, es inhaltlich und zeitlich durch eine entsprechende Satzungsbestimmung zu beschränken.[797]

Hat die Privatstiftung mehrere Stifter, können sie ihr Widerrufsrecht – mangels anderer Satzungsbestimmung – nur gemeinsam ausüben (§ 3 Abs. 2 PSG). Entgegen den allermeisten anderen Rechtsordnungen muss sich der Stifter einer Privatstiftung seines Vermögens also nicht vollständig entledigen, er kann sich selbst eine Rückholmöglichkeit einräumen.[798] Diese Möglichkeit bezieht sich jedoch nur auf die Stiftung unter Lebenden, denn bei der Stiftung von Todes wegen, die gemäß § 3 Abs. 1 Satz 2 PSG nur einen Stifter haben darf, lebt der Stifter nach dem Entstehen der Stiftung nicht mehr. Der Widerruf ist gegenüber dem Stiftungsvorstand zu erklären, welcher daraufhin einen Auflösungsbeschluss fassen muss (§ 35 Abs. 2 Nr. 1 PSG). Es handelt sich um eine einseitige Willenserklärung, die

---

794 *Schauer* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 107 (108).

795 *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 33 Rn. 38 ff.; *Arnold*, PSG, § 33 Rn. 9 ff.

796 *Arnold*, PSG, § 34 Rn. 5.

797 *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 34 Rn. 5; *Arnold*, PSG, § 34 Rn. 9.

798 Detailliert zum Trennungs- und Erstarrungsprinzip *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 171 f.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

beurkundet werden muss.[799] Die Abwicklung richtet sich nach § 36 PSG. Gemäß § 36 Abs. 4 PSG ist der Stifter im Falle eines Widerspruchs Letztbegünstigter, wenn in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist.

Grundsätzlich ermöglicht die Widerrufsmöglichkeit dem Stifter, ein vollstreckungssicheres Sondervermögen zu schaffen, was unter Gläubigerschutzgesichtspunkten als problematisch zu bewerten ist.[800] Allerdings ist zu bedenken, dass das Widerrufsrecht beziehungsweise das Liquidationsguthaben des Stifters als Letztbegünstigter (§ 36 Abs. 4 PSG) nach Rechtsprechung und überwiegender Ansicht im Schrifttum gemäß §§ 331 ff. EO[801] pfändbar ist.[802]

4. Zusammenfassung

Die Ausgestaltungen des Stiftungsgeschäfts sind in Österreich wie in Deutschland sehr ähnlich. Beide Rechtsordnungen sehen eine Stiftungserrichtung unter Lebenden und von Todes wegen vor, Unterschiede sind nur marginaler Natur und dürften die Entscheidung, ob man eine BGB-Stiftung oder eine PSG-Stiftung als Instrument für die Nachfolgegestaltung nutzt, nicht beeinflussen. In einem entscheidenden Punkt ist das österreichische Recht flexibler: Der Stifter hat, wenn er die Satzung entsprechend gestaltet, die Möglichkeit, die Stiftung nach Entstehung zu widerrufen und auf diesem Wege das Vermögen der Stiftung wieder in sein Privatvermögen zu transferieren. Im Gegensatz zur Rechtslage in Deutschland muss er sich also nicht endgültig von seinen Vermögenswerten trennen. Dies kann ein wesentlicher Gesichtspunkt sein, der für die PSG-Stiftung in Abwägung zur BGB-Stiftung spricht, denn im Bedarfsfall kann der Stifter vor seinem Ableben seine Nachfolgeangelegenheiten neu regeln und begibt sich nicht zwingend seines Einflusses über die Stiftung. Allerdings wirkt sich diese Beschränkung auch im Punkte „Asset Protection“[803] aus, denn die Widerrufsmöglichkeit eröffnet Gläubigern des Stifters die Möglichkeit, sich letztlich am Stiftungsvermögen zu befriedigen.

II. Die Satzung

Die Verfassung einer Stiftung ist, soweit sie nicht auf Vorschriften des BGB oder des PSG beruht, durch das Stiftungsgeschäft bestimmt (§ 85 BGB, ähnlich § 7 Abs. 1 i. V. m. § 9 PSG).[804] Verfassung meint in diesem Zusammenhang die Grundordnung der Stiftung, ins-

---

799 *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 34 Rn. 6; *Arnold*, PSG, § 34 Rn. 6, 15.

800 Vgl. dazu *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 34 Rn. 7.

801 Dieser Abschnitt der Exekutionsordnung regelt die Zwangsvollstreckung in „andere Vermögensrechte“.

802 OGH v. 26.4.2006 – Az. 3 Ob 217/05s, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 141; OGH v. 26.4.2006 – Az. 3 Ob 16/06h, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 142; *Arnold*, PSG, § 34 Rn. 16; *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 34 Rn. 7; a. A. *Müller* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 267 (279), der dies mit der Unübertragbarkeit des Widerrufsrechts begründet, siehe dazu S. 151 f.

803 Siehe dazu S. 142.

804 Zwar enthält der Wortlaut von § 85 BGB noch die Wendung „Bundes- und Landesrecht“, doch ist nach der Stiftungsrechtsreform angesichts einer abschließenden bundeseinheitlicher Regelung

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

besondere also Zweck und Organisation.[805] Sie wird durch die Satzung bestimmt; darunter ist der Inbegriff aller Normen zu verstehen, aus denen sich die Grundordnung der Stiftung ergibt.[806]

Sowohl das BGB wie auch das PSG stellen gewisse Mindestanforderungen an die Satzung. Bezüglich der Rechtslage in Österreich ist zu beachten, dass der Stifter eine Stiftungszusatzurkunde errichten kann. Obwohl der Stifterwillen dem Grunde nach in der Satzung versteinert ist, stellt sich stets die Frage, unter welchen Voraussetzungen in welchem Umfang Satzungsänderungen möglich sind.

1. Erstfassung der Satzung

Die Satzung bestimmt die Organisationsstruktur und das Wesen der Stiftung, sie ist, dass gilt für die deutsche wie die österreichische Rechtslage, mit „der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag einer Handelsgesellschaft vergleichbar“[807]. Durch das Stiftungsgeschäft, der Geburtsstunde einer Stiftung, muss die Stiftung daher zwingend eine Satzung erhalten (§ 81 Abs. 1 Satz 2 BGB; ähnlich § 7 Abs. 1 i. V. m. § 9 PSG). Der Stifter legt darin seinen Willen über die Lebensgrundlagen der Stiftung, besonders Zweck, Vermögen und Organisationsstruktur, fest.[808]

a. Deutschland

Der Gesetzgeber ging mit der überwiegenden Ansicht davon aus, dass eine Stiftung „eine zur Verfolgung eines durch das Stiftungsgeschäft festgelegten Zwecks geschaffene und mit einem dafür dauerhaft gewidmeten Vermögen ausgestattete mitgliederlose Organisation ist, die auf Dauer angelegt und durch die Einsetzung von Organen befähigt ist, im Rechtsverkehr selbständig aufzutreten und insbesondere Rechte zu erwerben und Verpflichtungen einzugehen“ und hat nach dieser Maßgabe die gesetzlichen Mindestanforderungen, welche an eine Stiftungssatzung zu stellen sind, nur sehr zurückhaltend geregelt.[809] Im selben Zusammenhang wird jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass ausführliche und detaillierte Bestimmungen im Einzelfall möglich und geboten sind, doch „alles das, was nicht für den Bestand als juristische Person unverzichtbar ist, muss der privatautonomen Entschei-

---

kaum noch Raum für abweichende Landesgesetze, vgl. *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 32 m. w. N.

805 Vgl. bzgl. BGB-Stiftungen: *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 116; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 85 Rn. 1; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 31, § 85 Rn. 1 ff., bzgl. PSG-Stiftungen: *Huber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 9 Rn. 2; *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 24; *Arnold*, PSG, § 9 Rn. 1.

806 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 85 Rn. 4.

807 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 12.

808 *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (28).

809 BT-Drs. 14/8765, S. 10.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dung des Stifters überlassen bleiben".[810] § 81 Abs. 1 Satz 3 BGB schreibt demgemäß lediglich vor, dass die Stiftungssatzung Regelungen über Namen (Nr. 1)[811] und Sitz (Nr. 2)[812] der Stiftung sowie Zweck (Nr. 3)[813], Vermögen (Nr. 4)[814] und Bildung des Vorstandes (Nr. 5)[815] enthalten muss.

b. Österreich

Wie auch in Deutschland bildet die Satzung die Rechtsgrundlage einer Stiftung.[816] Allerdings hat der Stifter die Möglichkeit, neben der Satzung eine Stiftungszusatzurkunde errichten. So kann seinen Geheimhaltungsbedürfnissen Rechnung getragen werden.

aa. Stiftungserklärung

§ 9 Abs. 1 PSG enthält eine Aufstellung des Mindestinhalts der Satzung, der Voraussetzung für die Eintragung der Stiftung in das Firmenbuch ist. Wie in Deutschland muss die Stiftungserklärung mindestens die Widmung des Vermögens (Nr. 1)[817], den Stiftungszweck (Nr. 2)[818], den Namen[819] und den Sitz[820] der Privatstiftung (Nr. 4) enthalten. Darüber hinaus muss zwingend die Bezeichnung des Begünstigten oder die Angabe einer Stelle, die den Begünstigten festzustellen hat (Nr. 3)[821], der Name sowie die für die Zustellungen maßgebliche Anschrift des Stifters (Nr. 5) und die Angabe, ob die Privatstiftung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit errichtet wird (Nr. 6), enthalten sein. Der Inhalt ist sehr knapp gefasst, Regelungen über bedeutsame Umstände für die Stiftung, beispielsweise wie der Vorstand

---

810 BT-Drs. 14/8765, S. 10.

811 Ausführlich dazu *Mecking* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 86 Rn. 1 ff.

812 Ausführlich dazu *Mecking* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 5, § 86 Rn. 18 ff.

813 Siehe oben S. 53 ff.

814 Siehe oben S. 84 ff.

815 Siehe oben S. 98 ff.

816 Im PSG finden sich die Begriffe „Stiftungserklärung", „Stiftungsurkunde" und „Stiftungszusatzurkunde"; § 10 Abs. 1 PSG ist zu entnehmen, dass der Begriff „Stiftungserklärung" „Stiftungsurkunde" und „Stiftungszusatzurkunde" zusammenfasst, vgl. zur Terminologie *Arnold*, PSG, § 10 Rn. 2 ff.

817 Siehe oben S. 84 ff.

818 Siehe oben S. 53 ff.

819 § 2 PSG lautet: Der Name einer Privatstiftung hat sich von allen im Firmenbuch eingetragenen Privatstiftungen deutlich zu unterscheiden; er darf nicht irreführend sein und muss das Wort „Privatstiftung" ohne Abkürzung enthalten; vgl. dazu *Arnold*, PSG, § 2 Rn. 1 ff.; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 2 Rn. 1 ff.

820 Gemäß § 1 Abs. 1 a. E. muss die Privatstiftung „ihren Sitz im Inland" haben; näher dazu *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 1 Rn. 78 ff.; *Arnold*, PSG, § 1 Rn. 22 ff.

821 Detailliert dazu *Arnold*, PSG, § 5 Rn. 21 ff.; *Löffler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 9 Rn. 34.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

bestellt werden soll, müssen nicht enthalten sein. Fehlen Bestimmungen hierzu, kommen die im PSG vorgesehenen Verfahren zur Anwendung.[822]

Die Stiftungserklärung kann darüber hinaus gemäß § 9 Abs. 2 PSG insbesondere enthalten: Regelungen über die Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer und Vertretungsbefugnis des Stiftungsvorstands (Nr. 1)[823], Regelungen über die Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer des Stiftungsprüfers (Nr. 2)[824], Regelungen über die Bestellung des Gründungsprüfers (Nr. 3), die Einrichtung eines Aufsichtsrates oder weiterer Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks und die Benennung von Personen, denen besondere Aufgaben zukommen (Nr. 4)[825], im Fall der notwendigen oder sonst vorgesehenen Bestellung eines Aufsichtsrates Regelungen über dessen Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer (Nr. 6), die Angabe, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann (Nr. 7), den Vorbehalt des Widerrufs der Privatstiftung (Nr. 8)[826], Regelungen über die Vergütungen der Stiftungsorgane (Nr. 9), die nähere Bestimmung des Begünstigten oder weiterer Begünstigter (Nr. 10), die Festlegung eines Mindestvermögenstandes, der durch Zuwendungen an Begünstigte nicht geschmälert werden darf (Nr. 11), die Bestimmung eines Letztbegünstigten (Nr. 12)[827], Regelungen über die innere Ordnung von kollegialen Stiftungsorganen (Nr. 13) und die Widmung und Angabe eines weiteren, das Mindestvermögen übersteigenden Stiftungsvermögens (Nr. 14). Aus der Formulierung „insbesondere“ ergibt sich, dass der Stifter auch noch weitere Regelungen in die Satzung aufnehmen kann.[828]

bb. Stiftungszusatzurkunde

Wenn der Stifter in der Stiftungsurkunde die Angabe aufgenommen hat, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann (§ 9 Abs. 2 Nr. 7 PSG), kann er eine solche errichten. Die Stiftungsurkunde muss in beglaubigter Abschrift gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 PSG bei der Anmeldung der Privatstiftung dem Firmenbuchgericht vorgelegt werden. Sie wird gemäß § 12 Abs. 1 FBG in die Urkundensammlung aufgenommen und kann danach gemäß § 33 FBG öffentlich eingesehen werden. Die Stiftungszusatzurkunde ist im Unterschied dazu nicht vorzulegen; bestimmte Angaben unterliegen damit also nicht der grundsätzlich im PSG vorgesehenen Publizität. Die Regierungsbegründung rechtfertigt dies mit dem Argument, an bestimmten Angaben bestehe kein gerechtfertigtes Interesse der Öffentlichkeit.[829] Gemäß § 10 Abs. 2 PSG können in die Stiftungszusatzurkunde Regelungen, die über § 9 Abs. 1 PSG und § 9 Abs. 2 N. 1 bis 8 PSG hinausgehen, aufgenommen

822 *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (31).
823 Siehe oben S. 94 ff.
824 Siehe oben S. 104 ff.
825 Siehe oben S. 105 ff.
826 Siehe oben S. 118 f.
827 Letztbegünstigter ist gemäß § 6 PSG derjenige, dem ein nach Abwicklung der Privatstiftung verbleibendes Vermögen zukommen soll.
828 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 30.
829 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 31.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

werden. Nicht in die gemeine Stiftungszusatzurkunde dürfen also Regelungen aufgenommen werden, an deren Kenntnis ein gerechtfertigtes Interesse des Rechtsverkehrs besteht.[830]

Zwischen Stiftungs- und Stiftungszusatzurkunde gibt es allerdings kein Rangverhältnis, der Stiftungsvorstand hat beide gleichermaßen zu beachten; ergeben sich jedoch Widersprüche zwischen Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde, so ist, wenn sich diese auf Regelungen mit Außenwirkung beziehen, den in der Stiftungsurkunde enthaltenen der Vorrang einzuräumen.[831]

2. Satzungsänderungen

Die Stiftung ist eine Rechtsform, die dem Grunde nach für die Ewigkeit angelegt ist. Gerade dieser Umstand führt indes zu einer – oft als Nachteil empfundenen – gewissen Inflexibilität und unter Umständen dem Erfordernis, die Satzung, die den Maßstab für das Handeln der Stiftungsorgane bildet, von Zeit zu Zeit den aktuellen wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Entwicklungen anpassen zu müssen.[832] Bei einer Familienstiftung kann beispielsweise aufgrund eines geänderten Verhältnisses des Stifters zu den Destinatären der Stiftung, die typischerweise seine Nachkommen sein werden, die Notwendigkeit einer Satzungsänderung entstehen.

a. Deutschland

Eine ausdrückliche Regelung über Zulässigkeit und Voraussetzungen für Änderungen der Satzung einer Stiftung enthält das BGB nicht; enthalten sind lediglich Bestimmungen über die Erstfassung, also die Schaffung der Satzung (§ 81 Abs. 1 Satz 3 BGB[833]) und über die Zweckänderung beziehungsweise die Aufhebung der Stiftung durch die Behörde (§ 87 BGB). § 85 BGB legt indes fest, dass die Verfassung einer Stiftung, soweit sie nicht auf Bundes- oder Landesrecht beruht, durch das Stiftungsgeschäft bestimmt wird. Im Grundsatz können also Regelungen zur Änderung der Satzung in selbige aufgenommen werden, subsidiär kommen bundes- und landesrechtliche Vorschriften zur Anwendung. Dabei kommen Änderungen durch die Stiftungsaufsicht ebenso in Betracht wie Änderungen durch Organe der Stiftung.

aa. Änderungskompetenz der Stiftungsbehörde

Gemäß § 87 BGB können die Stiftungsbehörden einer Stiftung eine andere Zweckbestimmung geben oder sie aufheben, wenn der Stiftungszweck unmöglich geworden ist oder er das Gemeinwohl gefährdet. Bei der Umwandlung des Zwecks soll der historische Stifterwil-

---

830 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 31.

831 Vgl. dazu *Arnold*, PSG, § 10 Rn. 7 f.

832 Bzgl. BGB-Stiftungen statt vieler *Mecking* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 89 Rn. 1; bzgl. PSG-Stiftungen: *Müller* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 267 (268).

833 Siehe oben S. 120.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

le Berücksichtigung finden. Entgegen dem Wortlaut hat die Behörde keine Ermessensentscheidung zu treffen, vielmehr handelt es sich um eine gebundene Entscheidung, die eine Pflicht der Stiftungsbehörde zum Einschreiten bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen begründet.[834] Eine Änderung durch die Stiftungsaufsicht kommt also nur in Extremfällen in Betracht.

bb. Änderungskompetenz der Stiftungsorgane

Eine Änderungskompetenz durch den Stifter selbst oder Organe der Stiftung ist im BGB ausdrücklich nicht enthalten. Zu untersuchen ist daher, inwieweit Organe der Stiftung zur Änderung der Satzung ex lege berechtigt sind oder durch die Stiftungssatzung selbst berechtigt werden können; dieses Problem ist mit der umstrittenen Vorfrage verknüpft, ob und wenn inwieweit Organen oder Dritten Einfluss auf die Willensbildung der Stiftung eingeräumt werden darf, also korporative Strukturen zulässig sind, was gerade in Bezug auf Familienstiftungen ein interessantes Gestaltungsinstrument wäre. Korporationen werden entscheidend durch die Willensbildung ihrer Mitglieder getragen, die Stiftung unterliegt im Gegensatz dazu typischerweise dem historischen Stifterwillen, wie er in der Satzung zum Ausdruck gekommen ist.[835]

Eine Nachbildung korporativer Strukturen durch Satzungsgestaltung im Rahmen der Stiftungsorganisation wird stellenweise als für mit dem Stiftungsbegriff vereinbar gehalten.[836] Überzeugend ist jedoch die in Literatur und Rechtsprechung vertretene Gegenansicht: So sei es für die Stiftung wesenstypisch, dass sie nicht dem wandelbaren Willen ihrer Mitglieder unterliege, sondern auf den historischen Stifterwillen zugeschnitten sei, eine Vermischung von Stiftung und Korporation lasse sich mit dem numerus clausus der Gesellschaftsformen nicht in Einklang bringen. Zudem komme in § 85 BGB der absolute Vorrang des Stifterwillens zum Ausdruck („Die Verfassung der Stiftung wird […] durch das Stiftungsgeschäft bestimmt“); damit ließe sich ein freies Satzungsänderungsrecht von Stiftungsorganen nicht vereinbaren.[837] Letztlich sieht sich die hier befürwortete Ansicht auch durch den

---

834 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89, § 85 Rn. 17; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 87 Rn. 4.

835 Statt vieler *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 2.

836 *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 382, nimmt nach ausführlicher Untersuchung (S. 349 ff., insb. S. 370 ff.) an, ein autonomes Änderungsrecht könne der Stifter nur sich selbst und den Destinatären einräumen; *v. Hippel*, Grundprobleme von Non-Profit-Organisationen, S. 430 hält korporative Elemente für zulässig, soweit kein gesetzliches Verbot eingreife und sich keine Beschränkung aus dem öffentlichen Interesse, dem Verkehrsschutz und dem Schutz der Beteiligten ergebe; *Kronke,* Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, S. 121, verweist zum Beleg für die Zulässigkeit auf Art. 2 PrAGBGB; *Coing* in *Staudinger*, §§ 1 - 89 BGB[12], § 80 Rn. 14 meint dagegen, es könnten Organe gebildet werden, welche die Funktionen von Mitgliederversammlungen eines Vereines übernähmen, wobei dort der Stiftungswille am längsten lebendig bleibe, was jedoch gerade nicht für eine korporativen Ansatz, sondern eher einen verunglückten Vergleich, spräche; *Neuhoff* setzt sich in *Soergel*, §§ 1 - 103 BGB, § 85 Rn. 16 mit dieser Frage nur äußerst undifferenziert auseinander, scheint aber eine „Kooperation des Destinatäre“ nicht unbeschränkt für zulässig zu halten.

837 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89, § 85 Rn. 11, 12; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 85 Rn. 2; BVerwG v. 29.11.1990 – Az. 7 B 155/90, NJW 1991, S. 713; BGH v. 22. 1. 1987 – Az. III ZR 26/85, NJW 1987, S. 2364 ff. (insb. S. 2365 a. E.).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gesetzgeber bestätigt, denn Vorschläge im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens, dem Stifter einen freien Änderungsvorbehalt einzuräumen, was die Stiftung von seinem historischen Willen entkoppelt und damit korporative Züge gelassen hätte, haben sich im Gesetzgebungsverfahren nicht durchsetzen können.[838]

Änderungen der Satzung sind also durch Organe der Stiftung losgelöst vom Willen des Stifters nicht möglich. Vielmehr hat er Voraussetzungen und Rechtsfolgen in einer entsprechenden Satzungsermächtigung anzugeben.[839] Nur so wird die Einhaltung des historischen Stifterwillens gewährleistet, was das prägende Element des Stiftungsbegriffs ist. Änderungen der Satzung müssen also stets vom historischen Stifterwillen geleitet sein. Dieser darf zwar von den Stiftungsorganen ermittelt werden, niemals dürfen sie aber ihren eigenen Willen an seine Stelle setzten.

(1) Zweckänderungen

Die Frage, ob das Kernstück der Stiftung, der Zweck, durch Organbeschluss geändert werden kann, wenn die Voraussetzungen des § 87 BGB – Unmöglichkeit oder Gemeinwohlgefährdung – nicht vorliegen, kann nicht pauschal beantwortet werden. Es sind zwei verschiedene Konstellationen zu unterscheiden; nämlich ob die Stiftungsorgane in der Satzung – freilich nicht voraussetzungslos, sondern durch vom Stifter angeordnete Vorgaben gebunden – hierzu ermächtigt sind oder nicht.

Die Frage, ob eine Zweckänderung ohne entsprechende Satzungsermächtigung möglich ist, wird in jüngerer Zeit vereinzelt bejaht. Jedenfalls in Ausnahmefällen soll unter Rückgriff auf § 313 BGB eine Änderung des Zwecks möglich sein, nämlich dann, wenn sich das Bedürfnis nach einer Änderung des Zwecks aus einem kurzfristigen, unvorhersehbaren Wandel der Verhältnisse ergebe.[840] Überwiegend wird dieser Ansatz jedoch mit Hinweis darauf, dass § 87 BGB eine abschließende Reglung sei und es keinen ersichtlichen Grund gebe, wieso der Stiftungsvorstand unter geringeren Voraussetzungen eine Zweckänderung vornehmen könne als die Stiftungsaufsichtsbehörde, als nicht überzeugend eingestuft.[841] Beachtet man jedoch, dass selbst *Happ* die Anwendung von § 313 BGB nur in äußert begrenzten Ausnahmefällen für möglich hält, die wohl jedenfalls den Fällen des § 275 Abs. 2 BGB gleich kämen, welche von der Unmöglichkeit i. S. d. § 87 BGB umfasst ist,[842] wird man die Diskussion nicht weiter führen müssen.

Hat der Stifter in der Satzung eine Zweckänderung ausdrücklich vorgesehen, ist eine solche nach überwiegender und zutreffender Ansicht möglich. Die Änderung darf aber nicht in das freie Belieben der Organe gestellt sein. Die Satzung muss inhaltliche Vorgaben treffen und

838 BT-Drs. 14/2029, S. 2; vgl. Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, S. 40 f.

839 Vgl. zusammenfassend *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89, § 85 Rn. 14 m. w. N.

840 *Happ*, Stifterwille und Zweckänderung, S. 149, die als Beispiel für einen solchen Fall den Raub einer Kunstsammlung, die durch die Stiftung unterhalten werden soll, nennt und gleichzeitig einräumt, dass die Mehrheit der problematischen Situationen, in denen sich der Änderungsbedarf aus der Langlebigkeit der Stiftung und der stetigen gesellschaftlichen Weiterentwicklung ergebe, von der Regelung nicht mehr umfasst seien.

841 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 85 Rn. 18.

842 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 87 Rn. 5; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 87 Rn. 6.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zwar bezüglich der Voraussetzungen der Zweckänderung wie der Rechtsfolge, also wie der Zweck nach der Änderung gestaltet sein soll. Oberste Maßgabe ist stets der Wille des Stifters.[843]

(2) Änderung sonstiger Satzungsbestimmungen

Einigkeit besteht darüber, dass Satzungsbestimmungen, die unterhalb des Zwecks angesiedelt sind, soweit die Satzung keine entgegenstehenden Bestimmungen enthält, durch Organbeschluss geändert werden können. Dies ergibt sich schon daraus, dass bereits der Gesetzgeber zwischen Stiftungszweck und sonstigem Verfassungsrecht der Stiftung unterscheidet. Die Stiftungsbehörde darf unvollständige Satzungen ergänzen, einzig die Bestimmung des Zwecks ist dem Stifter vorbehalten (§§ 81 Abs. 1 Satz 4, 83 Abs. 2 BGB). Zudem differenziert das Gesetz in § 87 Abs. 2 Satz 2 BGB klar zwischen Zweckumwandlung und einer solchen folgenden Änderung der Verfassung.

Die Voraussetzungen, deren Eintreten die Stiftungsorgane aus ihrem Auftrag zur dauerhaften und nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks zur Anpassung solcher Bestimmungen verpflichten, sind bisher jedoch kaum bestimmt. Grund hierfür ist, dass keine Einigkeit über die gesetzliche Grundlage, auf der diese Pflicht fußt, besteht und zum anderen in der Praxis zahlreiche Abgrenzungsschwierigkeiten zu Zweckänderungen im obigen Sinne auftreten.[844]

cc. Funktion landesrechtlicher Regelungen

Neben den bundesrechtlichen Regelung des § 87 BGB enthalten alle Landesstiftungsgesetze Bestimmungen über Satzungsänderungen. Sie ermächtigen in der Regel die Organe der Stiftung unter der Voraussetzung, dass dies in der Satzung vorgesehen oder es seit der Errichtung der Stiftung zu einer wesentlichen Veränderung der Verhältnisse gekommen ist, zu einer Änderung der Satzung und des Zwecks;[845] vereinzelt sind auch entsprechende Ermächtigungen für die Stiftungsbehörde vorgesehen.[846] Zutreffend wird jedoch zunehmend darauf hingewiesen, dass § 87 BGB bezüglich Zweckänderungen spezieller als § 85 BGB sei, welcher den Ländern eine Regelungskompetenz für Bereiche, in denen keine abschlie-

843 Vgl. *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 87 Rn. 17, § 85 Rn. 30; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), § 7 Rn. 121 ff.; *Stumpf* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 138; *Mecking* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 89 Rn. 10 ff.; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 85 Rn. 2.

844 Vgl. zu diesem Problem umfassend *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 85 Rn. 19 ff. m. w. N.

845 § 5 Abs. 1, 2 StiftG Berlin; § 10 StiftG Brandenburg, § 8 Abs. 1 StiftG Bremen, § 7 Abs. 1, 2 StiftG Hamburg, § 9 Abs. 1 StiftG Mecklenburg-Vorpommern, § 7 Abs. 1 StiftG Niedersachen, § 5 Abs. 1, 2 StiftG Nordrhein-Westfalen, § 8 Abs. 1, 2 StiftG Rheinland-Pfalz, § 7 Abs. 1 StiftG Saarland, § 9 Abs. 1 StiftG Sachsen, § 9 Abs. 1 StiftG Sachsen-Anhalt (nicht für Zweckänderungen), § 5 Abs. 1 StiftG Schleswig-Holstein.

846 § 6 Satz 2 StiftG Baden-Württemberg, § 9 Abs. 1, 2 StiftG Hessen (auf Antrag der Stiftung), § 9 Abs. 1 Satz 2 StiftG Mecklenburg-Vorpommern,§ 8 StiftG Sachsen-Anhalt (für Zweckänderungen).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ßende bundesgesetzliche Regelung besteht, eröffnet;[847] insoweit kommt § 85 BGB mit Blick auf Art. 70 Abs. 1, 72 Abs. 1, Art. 74 Abs. 1 GG lediglich klarstellende Funktion zu. Dies hat indes zur Folge, dass die landesrechtlichen Vorschriften über Satzungs- und Zweckänderungen formell verfassungswidrig sind, denn der Bund hat in § 87 BGB abschließend alle Fragen der Satzungs- und Zweckänderung geregelt.

In den meisten Landesstiftungsgesetzen werden Satzungsänderungen unter einen Genehmigungsvorbehalt gestellt.[848] Es handelt sich um eine präventive Maßnahme der Rechtsaufsicht,[849] die Bestimmungen sind also nicht verfassungswidrig. Auch wenn Familienstiftungen weitgehend von der Aufsicht durch die Stiftungsbehörden ausgenommen sind, gelten die Genehmigungsvorbehalte auch für diese. Dies ergibt sich bereits aus der Systematik der Stiftungsgesetze, zudem wären andernfalls Familienstiftungen gänzlich schutzlos gestellt. Satzungsänderungen bedürfen daher im Regelfall der Genehmigung durch die zuständige Behörde.

b. Österreich

Das PSG weist mit § 33 eine ausdrückliche Regelung zur Änderung der Stiftungserklärung, gemeint sind Stiftungs- und Stiftungszusatzurkunde (§ 10 Abs. 1 PSG), auf. Die Norm beschreibt drei verschiedene Konstellationen: Die Änderung durch den Stifter vor dem Entstehen der Privatstiftung (Abs. 1), die Änderung nach dem Entstehen der Privatstiftung bei einem entsprechenden Vorbehalt des Stifters (Abs. 2 Satz 1) und eine subsidiäre Änderungskompetenz des Vorstandes, die von einer gerichtlichen Genehmigung abhängig ist (Abs. 2 Satz 2). Allerdings sind viele Regeln des PSG nicht zwingend, so dass zu untersuchen ist, ob und inwieweit den gesetzlich vorgesehen oder fakultativ eingerichteten Stiftungsorganen in Bezug auf Satzungsänderungen Mitwirkungs-, Kontroll- und Abänderungsrechte eingeräumt werden können.

aa. Änderungsrecht des Stifters vor der Entstehung

§ 33 Abs. 1 PSG gestattet dem Stifter, vor dem Entstehen der Privatstiftung die Stiftungserklärung abzuändern.[850] Er ist inhaltlich nicht beschränkt und muss sich, um dieses Recht ausüben zu können, kein entsprechendes Recht in der Stiftungserklärung vorbehalten haben.

---

847 Ausführlich und m. w. N. dazu *Happ*, Stifterwille und Zwecksetzung, S. 138 ff.; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 85 Rn. 28; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 85 Rn. 4; a. A.: *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 7 Rn. 122; ausführlich *von Hippel* in *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), Landestiftungsrecht, Rn. 24.18 ff.

848 § 6 Satz 1 StiftG Baden-Württemberg, Art. 5 Abs. 4 StiftG Bayern, § 5 Abs. 1 Satz 3 StiftG Berlin, § 10 StiftG Brandenburg, § 8 Abs. 1 StiftG Bremen, § 7 Abs. 3 StiftG Hamburg, § 9 Abs. 1 StiftG Mecklenburg-Vorpommern, § 7 Abs. 3 Satz 3 StiftG Niedersachen, § 5 Abs. 1 Satz 2 (Anzeigepflicht bei unwesentlichen Änderungen) und Abs. 2 Satz 1, § 8 Abs. 3 StiftG Rheinland-Pfalz, § 7 Abs. 3 Satz 2 StiftG Saarland, § 9 Abs. 1 StiftG Sachsen, § 9 Abs. 3 StiftG Sachsen-Anhalt, § 5 Abs. 2 StiftG Schleswig-Holstein.

849 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 85 Rn. 29.

850 Die Privatstiftung entsteht mit der Eintragung in das Firmenbuch, § 7 Abs. 1, 2. HS. PSG.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Er ist auch nicht an den bisherigen Stiftungszweck gebunden. Insbesondere ist er auch frei, einen entsprechenden Vorbehalt, auch den eines Widerrufes, nachträglich in die Stiftungserklärung einzufügen.[851] Im Falle einer Stiftermehrheit kann diese nur einheitlich eine solche Änderung vornehmen (§ 3 Abs. 2 PSG), wobei die Stiftungsurkunde abweichende Regelungen treffen kann. Ist einer von mehreren Stiftern weggefallen, kann die Stiftungserklärung nur unter Wahrung des Stiftungszwecks geändert werden (§ 33 Abs. 1 Satz 2 PSG). Ist der einzige oder letzte Stifter weggefallen, so kann der Stiftungsvorstand unter Wahrung des Stiftungszwecks[852] Änderungen zur Beseitigung mittlerweile aufgetretener Eintragungshindernisse[853] und aufgrund geänderter Verhältnisse vornehmen (§ 33 Abs. 1 Satz 3 PSG), die jedoch gerichtlicher Genehmigung[854] bedürfen.

bb. Änderungsrecht des Stifters nach der Entstehung

Grundsätzlich ist die Stiftung nach Entstehung nur noch dem historischen Willen des Stifters, wie er in der Satzung zum Ausdruck gekommen ist, unterworfen; der Stifter begibt sich also mit Gründung der Stiftung seines Einflusses über die verselbstständigte Vermögensmasse, sie wird von seinem aktuellen Willen entkoppelt. Von diesem Grundsatz macht das österreichische Privatstiftungsrecht eine erhebliche Ausnahme: Gemäß § 33 Abs. 2 Satz 1 PSG kann der Stifter die Stiftungserklärung ändern, wenn er sich einen solchen Änderungsvorbehalt in der Stiftungsurkunde vorbehalten hat (vgl. § 9 Abs. 2 Nr. 6 PSG). Besteht ein solcher Vorbehalt, kann der Stifter also auch nach der Entstehung der Stiftung eigentümerähnlichen Einfluss auf die Stiftung ausüben, obwohl solche Rechte dem Stiftungsrecht per se fremd sind; vielmehr sind sie ein typisches Merkmal von Körperschaften, die dem wandelbaren Willen ihrer Mitglieder unterliegen.[855]

Bei dem Änderungsrecht handelt es sich um ein höchstpersönliches Recht, welches nicht auf die Erben des Stifters übergeht (vgl. § 3 Abs. 3 PSG).[856] Die Frage, ob das Änderungsrecht des Stifters unbeschränkt ist, beantworten die Materialien zum PSG: „Unter dieser Voraussetzung [gemeint ist der Änderungsvorbehalt in der Satzung] kann der Stifter jede Änderung erklären, sogar den Stiftungszweck grundlegend ändern.“[857] So geht auch die überwiegende Ansicht von einem umfassenden Änderungsrecht aus,[858] welches auch die

---

851 *Arnold*, PSG, § 33 Rn. 20 ff.; *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 33 Rn. 5 ff.; Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 83; missverständlich *Müller* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 267 (269), der schreibt, die Änderung könne nur „zur Wahrung des Stiftungszwecks“ erfolgen.

852 Vgl. dazu *Arnold*, PSG, § 33 Rn. 29.

853 Vgl. dazu *Arnold*, PSG, § 33 Rn. 27 ff.

854 Vgl. dazu *Arnold*, PSG, § 33 Rn. 31.

855 *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 33 Rn. 2, 17; *Müller* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 267 (269 f.).

856 *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 33 Rn. 18; *Arnold*, PSG, § 33 Rn. 35; *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 82.

857 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 83.

858 *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 33 Rn. 20; *Müller* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 267 (269 f.); *Arnold*, PSG, § 33 Rn. 42.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Änderung von Begünstigtenstellung, den Vermögensbestand der Stiftung und ihre Organisationsstruktur umfasst.[859]

Der Stifter kann auch sogenannte Sukzessivbestimmungen in die Satzung der Stiftung aufnehmen. Er bestimmt dann Voraussetzungen, durch deren Eintreten bestimmte Satzungsänderungen in Kraft treten.[860]

cc. Änderungsrecht des Vorstands nach der Entstehung

§ 33 Abs. 2 PSG räumt dem Stiftungsvorstand ein Änderungsrecht unter Wahrung des Stiftungszwecks zur Anpassung an geänderte Verhältnisse für den Fall ein, dass eine Änderung wegen Wegfalls des Stifters, mangels Einigkeit bei mehreren Stiftern oder deswegen nicht möglich ist, weil Änderungen nicht vorbehalten sind. Die Änderungsmöglichkeit des Vorstandes lebt erst dann auf, wenn „sonst keine Möglichkeit einer Änderung besteht".[861] Diese Änderungsbefugnis steht dem Stiftungsvorstand ex lege zu, ein entsprechender Beschluss kann mit einfacher Mehrheit getroffen werden (§ 28 Nr. 2 PSG), was die restriktive Ausgestaltung erklärt, welche die Beachtung des Stifterwillens sicherstellen soll.[862] Dementsprechend ist das Änderungsrecht des Vorstands auch insoweit begrenzt, als dass er den Stiftungszweck wahren muss. Ist dieser erreicht oder nicht mehr erreichbar, darf der Vorstand diesen nicht ändern, sondern muss vielmehr die Stiftung auflösen (§ 35 Abs. 2 Nr. 2 PSG).[863]

Zum Teil wird angenommen, das gesetzliche Änderungsrecht des Vorstandes könne durch eine entsprechende Bestimmung in der Stiftungserklärung erweitert oder auf andere Organe übertragen werden. Die Änderung einfacher Satzungsbestimmungen, welche lediglich die Zweckerreichung erleichtern, das Wesen der Stiftung aber nicht grundlegend verändern, sei zulässig, ohne dass der Stifter in der Regelung der Satzung, auf welche ein solcher Beschluss gründete, nähere Vorgaben machte. Die Änderung des Stiftungszwecks setze aber eine inhaltliche Konkretisierung in der Satzung voraus.[864] Dem wird entgegengehalten, dass das PSG die Gestaltungsrechte des Stifters höchstpersönlich ausgestaltet und eine Übertragbarkeit derselben ausgeschlossen habe. Diese Rechte spiegelten ein vom PSG anerkanntes verlängertes Eigentumsinteresse wider, welches zu Lebzeiten des Stifters den stiftungsrechtlichen Grundsatz der Apersonalität und sogar das Bestandsinteresse an der Stiftung überlagere. Die Einräumung von Gestaltungsrechten, welche über die gesetzliche Grundkonzeption hinausgehen, stelle demnach eine unzulässige Umgehung dar.[865]

---

859 *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 33 Rn. 21 ff.; *Arnold*, PSG, § 33, Rn. 42 ff.

860 *Müller* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 267 (274 f.); *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 33 Rn. 31.

861 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 83.

862 Vgl. *Müller* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 267 (273 f.).

863 *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 82.

864 *Müller* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 267 (275 f.).

865 *Arnold*, PSG, § 33 Rn. 30, 59 f.; *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 33 Rn. 32; so wohl auch *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 81 f.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Diese Argumentation überzeugt. Zum einen spricht die detaillierte Regelung des Privatstiftungsgesetzes bezüglich des Änderungsrechts des Stifters und der Grundgedanke, dass eine Änderung nach dem Ableben des Stifters im Grundsatz nicht mehr möglich sein soll,[866] gegen die Zulässigkeit der von *Müller* vorgeschlagenen Gestaltung. Zum anderen sind auch die gesetzlich vorgesehenen Änderungsmöglichkeiten durch den Stifter sehr weitreichend und nur schwerlich mit dem Stiftungsbegriff in Einklang zu bringen. Ließe man eine beliebige Änderungsmöglichkeit durch den Vorstand oder andere Organe, beispielweise eine Vollversammlung der Destinatäre, zu, gliche die Stiftung doch sehr körperschaftlich strukturierten juristischen Personen und man müsste die Berechtigung der Stiftung in der Rechtsordnung anzweifeln.

3. Zusammenfassung

Die Bestimmungen, welche die Erstfassung der Satzung einer Stiftung betreffen, gleichen sich nach deutschem und nach österreichischem Recht. Allerdings besteht in Österreich die Möglichkeit, in gewissen Grenzen Satzungsbestimmungen, welche der Öffentlichkeit verborgen bleiben sollen - die Stiftung unterliegt dort den allgemeinen Publizitätsgrundsätzen - [867] in eine zusätzliche Urkunde aufzunehmen, um Geheimhaltungsbedürfnissen des Stifters gerecht zu werden. Dafür besteht in Deutschland freilich kein Bedürfnis, denn vergleichbare Publizitätsvorschriften bestehen in Deutschland - obwohl sie seit langem gefordert werden – nicht. Die Bundesländer führen lediglich Stiftungsverzeichnisse, welche regelmäßig Angaben über den Namen, Sitz und den Zweck der Stiftung machen und zum Teil auch Auskunft über die Vertretungsverhältnisse geben.[868] Die Stiftungsverzeichnisse sind allgemein zugänglich.[869]

Große Unterschiede bestehen in Bezug auf die wichtige Frage, ob und inwieweit die Satzung der Stiftung geändert werden kann. Zwar sind in beiden Ländern korporative Strukturen nicht in die Stiftung implementierbar, aber immerhin kann sich der Stifter einer Privatstiftung in Österreich die Möglichkeit vorbehalten, den Stiftungszweck frei nach seinem Belieben zu ändern, was angesichts der Widerrufsmöglichkeit zwar konsequent ist,[870] sich allerdings mit dem Wesen der Stiftung nur schwerlich vereinbaren lässt. Diese Möglichkeit steht nach deutschem Recht nicht offen, hier ist der Stifter stets an seinen historischen Stifterwillen gebunden und muss Voraussetzungen und Rechtsfolgen von Zweckänderungen von Beginn an in die Satzung aufnehmen. Auf der anderen Seite sind nach dem Ableben des Stifters Änderungen des Stiftungszwecks, mit Ausnahme von Sukzessivbestimmungen, nicht möglich.

---

866 Diese zeitliche Begrenzung kann umgangen werden, indem juristische Personen als Stifter fungieren, vgl. dazu bspw. *Arnold*, PSG, § 33 Rn. 53.

867 Vgl. dazu *Arnold*, PSG, § 13 Rn. 1 ff.; *Huber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 13 Rn. 1 ff.

868 Details bei *Mecking* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 90 Rn. 9.

869 Vgl. zur stiftungsrechtlichen Publizität *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, Vorb. §§ 80 ff. Rn. 104 ff.; *Mecking* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 90.

870 Siehe oben S. 118.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Satzungsänderungen unterhalb einer Zweckänderung, welche der Verwirklichung des Zwecks dienen, sind dem Grunde nach in beiden Ländern durch die Organe der Stiftung möglich: in Deutschland unterliegen diese in der Regel einem Genehmigungsvorbehalt der Stiftungsbehörden, in Österreich einer gerichtlichen Genehmigung. So wird in beiden Rechtsordnungen dafür Sorge getragen, dass die Stiftungsorgane nicht vom Willen des Stifters abweichen.

III. Anerkennung und Eintragung in das Firmenbuch

Gemäß § 80 Abs. 1 BGB ist für die Entstehung einer Stiftung neben dem Stiftungsgeschäft die Anerkennung durch die zuständige Behörde notwendig. Die Privatstiftung entsteht, nachdem die Stiftungserklärung abgegeben wurde, mit der Eintragung in das Firmenbuch gemäß § 7 Abs. 1 Satz 2 PSG. In beiden Rechtsordnungen ist das Entstehen der Stiftung als juristische Person also an einen staatlichen Mitwirkungsakt geknüpft. Aufgrund der Zweiaktigkeit des Entstehungsprozesses stellt sich zudem die Frage, ob eine Vorstiftung entsteht.

1. Deutschland (Anerkennung)

Die Anerkennung in Deutschland ist ein privatrechtsgestaltender, gebundener Verwaltungsakt. Er ergeht auf Antrag des Stifters beziehungsweise im Falle der Stiftung von Todes wegen auf Antrag der Erben des Stifters oder des Testamentsvollstreckers,[871] hilfsweise auf Mitteilung des Nachlassgerichts. Durch die Anerkennung wird die Stiftung zur Entstehung gebracht, gleichsam als neues Rechtssubjekt in die Rechtsordnung aufgenommen.[872] Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Anerkennung legt § 80 Abs. 1 BGB seit der Stiftungsrechtsreform bundeseinheitlich und abschließend fest, es besteht ein subjektiv-öffentliches Recht auf Anerkennung, wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind.[873] Demnach ist die Stiftung als rechtsfähig anzuerkennen, wenn das Stiftungsgeschäft den Anforderungen des § 81 Abs. 1 BGB[874] genügt, die dauerhafte Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint und der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet.

Damit stellt der Gesetzgeber die Errichtung einer Stiftung unter einen „Lebensfähigkeitsvorbehalt“; dies bezwecke, so die Gesetzesbegründung, zum einen den Schutz des Rechtsverkehrs und zum anderen trage man auf diesem Wege dem Wesen der Stiftung, die prinzipiell auf Dauer angelegt sei, Rechnung.[875] Die Voraussetzung „dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks“ knüpft an alte landesrechtliche Regeln an und ist als eine und nicht – wie der Wortlaut vermuten lässt – als zwei selbstständige Anerkennungsvoraus-

871 Vgl. zu Details des Verfahrens *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 261 ff.

872 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 80 Rn. 1, 4; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 55; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 238 f.

873 BT-Drs. 14/8765, S. 8; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 80 Rn. 2 ff.; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 54 ff.; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 238 ff.

874 Siehe oben S. 114, 120.

875 BT-Drs. 14/8765, S. 8.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

setzungen aufzufassen. Sie ist erfüllt, wenn der Zweck dauerhaft verfolgt werden kann, was nicht „Ewigkeit“ meint.[876] Auch wenn Einzelheiten bezüglich des Prüfungsumfanges der Anerkennungsbehörde umstritten sind, kann festgestellt werden, dass der Frage, ob die Vermögensausstattung der Stiftung hinreichend ist, im Rahmen des Anerkennungsverfahrens besondere Bedeutung zukommt.[877] Im Rahmen des Verfahrens wird dem Stifter der übliche verwaltungsgerichtliche Rechtsschutz gewährt. Wird die Stiftung als rechtsfähig anerkannt, ist der Stifter verpflichtet, das im Stiftungsgeschäft zugesicherte Vermögen auf die Stiftung zu übertragen (§ 82 Abs. 1 Satz 1 BGB), vorher kann er das Stiftungsgeschäft frei widerrufen.

Es fragt sich angesichts des Umstandes, dass zwischen Stiftungsgeschäft und Anerkennung nicht selten ein längerer Zeitraum liegt,[878] welcher Rechtszustand zwischen Vornahme des Stiftungsgeschäftes und der behördlichen Anerkennung besteht, denn unter Umständen liegt es im Interesse der Beteiligten, die Stiftung bereits in irgendeiner Weise vor der Anerkennung in Funktion zu setzen, insbesondere, die spätere Tätigkeit vorzubereiten.[879] Die Frage ist stark umstritten; vermehrt wird vertreten, es entstehe eine Vorstiftung. Begründet wird dies im Wesentlichen mit dem Argument, die Situation bei der Stiftung zwischen Stiftungsgeschäft und Anerkennung sei der bei Kapitalgesellschaften zwischen Abschluss des Gesellschaftsvertrages und Eintragung in das Handelsregister ähnlich, bei denen nach allgemeiner Ansicht eine Vorgesellschaft entstehe. Konsequenz sei vor allem, dass die Stiftung bereits vor der Anerkennung am Rechtsverkehr teilnehmen könne, wofür auch ein praktisches Bedürfnis bestehe.[880]

Dies überzeugt nicht, die Existenz einer Vorstiftung ist auch weiterhin mit der überwiegenden Ansicht abzulehnen.[881] Im Besonderen überzeugt das Argument, § 82 BGB spreche gegen die Existenz einer Vorstiftung, denn im Unterschied zu Kapitalgesellschaften habe die Stiftung vor ihrer Anerkennung kein Vermögen. Da es sich bei ihr aber qua definitione um eine verselbstständigte Vermögensmasse handelt, die vorher nur „als Konzept auf Papieren“[882] besteht, ist die Anerkennung einer Vorstiftung mit dem Gesetz nicht vereinbar, wie auch die Notwendigkeit der Fiktion des § 84 BGB zeigt. Entgegen zahlreicher Stimmen des neueren Schrifttums spricht die Existenz des § 84 BGB sogar gegen die Annahme einer

---

876 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 80 Rn. 17; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 57; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 315.

877 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 80 Rn. 18; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 59; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 316.

878 2001 lag die durchschnittliche Dauer des Genehmigungsverfahrens bei 192,7 Kalendertagen, Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, S. 17.

879 Die praktischen Bedürfnisse fasst *Hüttemann* in FS Spiegelberger, S. 1292 (1293) zusammen.

880 *Wachter*, ZEV 2003, S. 445 (446); *Ellenberger* in *Palandt*, BGB, § 80 Rn. 2; *Werner* in *Erman*, BGB, Vorb. § 80 Rn. 22; *Beuthien* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 77 Rn. 36; *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 84 Rn. 9 ff.

881 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 80 Rn. 40; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 252; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 BGB Rn. 71; vgl. zum Thema besonders *Thole*, Die Stiftung in Gründung, insb. S. 43 - 97 m. w. N. und *Hüttemann* in FS Spiegelberger, S. 1292 (1294 ff.).

882 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 252.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vorstiftung, denn die Regelung enthält expressis verbis eine gesetzliche Fiktion, die sich nur auf die Zuwendungen des Stifters bezieht.[883]

Auch fehlt – im Gegensatz zu werdenden Körperschaften – ein personales Substrat und damit ein Zuordnungsobjekt für Vermögensübertragungen. Weiterhin ist der Stifter – im Unterschied zu den Gesellschaftern einer werdenden Kapitalgesellschaft – nicht mit Abschluss des Stiftungsgeschäftes zur Übertragung des Vermögens verpflichtet, sondern kann dies jederzeit ohne die Einhaltung weiterer Voraussetzungen widerrufen. Kapitalaufbringungsvorschriften, deren Einhaltung Voraussetzung für den Abschluss des Gründungsvorganges sind, bestehen gerade nicht. Letztlich ist auch keine Stiftungsaufsicht für eine Vorstiftung vorgesehen, was – ginge der Gesetzgeber von der Existenz einer Vorstiftung aus – inkonsequent wäre.[884]

2. Österreich (Eintragung in das Firmenbuch)

In Österreich besteht entgegen der Rechtslage in Deutschland statt einem Konzessionierungs- ein Registrierungssystem, wie es typischerweise bei Kapitalgesellschaften zur Anwendung kommt. Dem Verfahren bei Kapitalgesellschaften ist das Eintragungsverfahren bei Privatstiftungen nachgebildet, sie entsteht mit der Eintragung in das Firmenbuch gemäß § 7 Abs. 1 2. Halbsatz PSG.[885] Grundvoraussetzung für die Eintragung ist die Anmeldung der Privatstiftung zur Eintragung. § 12 Abs. 1 PSG bestimmt, dass der erste Stiftungsvorstand die Privatstiftung zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden hat.

Dabei sind gemäß § 12 Abs. 2 PSG die Stiftungsurkunde in öffentlich beglaubigter Abschrift (Nr. 1), die öffentlich beglaubigte Erklärung des Stiftungsvorstandes, dass sich das Stiftungsvermögen in ihrer freien Verfügung befindet (Nr. 2), hinsichtlich des gewidmeten Geldbetrages die Bestätigung einer Bank im Inland oder der Österreichischen Postsparkasse, dass der Geldbetrag auf ein Konto der Privatstiftung oder des Stiftungsvorstandes eingezahlt ist und zu dessen freien Verfügung steht (Nr. 3) und der Prüfbericht des Gründungsprüfers, wenn das Mindestvermögen nicht in Geld inländischer Währung aufgebracht ist (Nr. 4),[886] vorzulegen. Auf die Anmeldung hin stellt das Firmenbuchgericht im Rahmen seiner formellen und materiellen Prüfungspflicht fest, ob zwingende Bestimmungen des PSG oder andere gesellschaftsrechtliche Vorschriften verletzt wurden, insbesondere, ob die Stiftung den Vorschriften des PSG entsprechend errichtet wurde.[887] Mit der Eintragung entsteht die Privatstiftung als juristische Person, es handelt sich also um einen konstitutiven Rechtsakt.[888]

Nach Abgabe der Stiftungserklärung entsteht eine Vorstiftung; wie im Gesellschaftsrecht allgemein anerkannt, handelt es sich dabei noch nicht um eine juristische Person, sondern

---

883 Zur Funktion des § 84 BGB vgl. *Hüttemann* in FS Spiegelberger, S. 1292 (1297 f.).
884 Vgl. besonders *Hüttemann* in FS Spiegelberger, S. 1292 (1294 ff.).
885 *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (49).
886 Zu dem Inhalt der Anmeldung und den Beilagen vgl. detailliert *Arnold*, PSG, § 12 Rn. 17 ff.; zur Haftung für unrichtige Angaben a. a. O., Rn. 73 ff.
887 *Arnold*, PSG, § 13 Rn. 6, Details zu den Eintragungen a. a. O., Rn. 9 ff.
888 *Arnold*, PSG, § 13 Rn. 15; *Huber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 13 Rn. 3.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

um einen Rechtsträger sui generis, auf den im Wesentlichen die Vorschriften des PSG Anwendung finden. Die Vorstiftung ist rechtsfähig und parteifähig, sie wird vom ersten Stiftungsvorstand vertreten. Die Vorstiftung endet durch Auflösung oder Beendigung beziehungsweise mit Entstehung der Privatstiftung. [889] Im Unterschied zur deutschen Rechtslage bestehen für die österreichische Privatstiftung Kapitalaufbringungsvorschriften. Der Stiftungsvorstand muss erklären, dass sich das Stiftungsvermögen zu seiner freien Verfügung befindet (§ 12 Abs. 2 Nr. 2 PSG), was die Anerkennung einer Vorstiftung – wie dies auch bei Kapitalgesellschaften der Fall ist – rechtfertigt. Im Unterschied zur deutschen Rechtslage bedarf es also eines Subjekts, welchem das Vermögen vor der Eintragung in das Firmenbuch zugeordnet wird.[890] Auch dieser Aspekt spricht gegen die Anerkennung einer Vorstiftung in Bezug auf die BGB-Stiftung, die ein Gründungsverfahren wie bei Kapitalgesellschaften gerade nicht kennt.[891]

3. Zusammenfassung

Sowohl in Österreich wie in Deutschland erfolgt die Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung in einem zweiaktigen Verfahren; in Österreich wurde – in Parallele zu den Kapitalgesellschaften – ein Registrierungsverfahren vorgesehen; derartige Vorschläge waren auch Gegenstand der Reformdiskussion in Deutschland, haben sich jedoch nicht durchgesetzt, so dass es bei dem althergebrachten Konzessionierungssystem geblieben ist.

Freilich besteht in beiden Ländern ein Anspruch auf Anerkennung beziehungsweise Eintragung der Stiftung, wenn die Errichtungsvoraussetzungen eingehalten wurden. Materiell gibt es demnach in beiden Ländern nur geringe Unterschiede. Bezüglich der österreichischen Rechtslage entsteht nach der Errichtung der Privatstiftung durch die Stiftungserklärung eine Vorstiftung, was in Anbetracht der engen Anlehnung des Privatstiftungsrechts an das Recht der Kapitalgesellschaften konsequent ist. In Deutschland ist die Fiktion einer Vorstiftung nicht notwendig und kann im Übrigen dogmatisch auch weiterhin nicht plausibel begründet werden.

---

889 *Arnold,* PSG, § 7 Rn. 5 ff.; *Huber* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 7 Rn. 7 ff.; *Csoklich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 13 (52); OGH v. 13.9.2001 – Az. 6 Ob 189/01i abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 81 f.

890 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 80 Rn. 41; ausführlich dazu *Thole*, Die Stiftung in Gründung, S. 102 - 105 m. w. N.

891 *Hüttemann* in FS Spiegelberger, S. 1292 (1296 f.).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

C. Die Rechte der Stiftungsbeteiligten

Die Stiftung ist von dem Stifter und auch den Destinatären entkoppelt, es handelt sich um eine verselbstständigte Vermögensmasse. Gerade bei Familienstiftungen, die in der Regel der finanziellen Absicherung und Ausstattung von Familienangehörigen beziehungsweise Nachkommen des Stifters dienen werden, stellt sich indes die Frage, ob und inwieweit Stifter und Nutznießer Einfluss auf die Stiftung nehmen können, nachdem festgestellt wurde, dass korporative Strukturen in die Stiftung keinen Eingang finden dürfen.[892] Selbst wenn die Stiftung gerade deshalb ins Leben gerufen wurde, um die künftigen Berechtigten von der Verfügungsgewalt über das Vermögen, dessen Nutznießer sie sein werden, auszuschließen, besteht doch unter Umständen ein Bedürfnis, ihnen Kontroll- oder ähnliche Rechte einzuräumen. Auch dem Stifter ist häufig daran gelegen, zu Lebzeiten der Stiftung seinen Stempel aufzudrücken.

I. Stifter

Zentrale Gestalt des Stiftungsrechts ist der Stifter. Er bestimmt das Wesen der Stiftung durch die Festlegung des Stiftungszwecks, der Organisationsstruktur und der Widmung des Stiftungsvermögens. Es fragt sich, welche Rechte er nach der Anerkennung der Stiftung hat.

Das deutsche Recht weist dem Stifter nach der Entstehung der Stiftung keine Rolle zu. Er ist weder Organ, noch hat er eine Stellung, welche der eines Mitgliedes oder Gesellschafters gleicht. Wird er Stiftungsorgan – er kann sich freilich in der Satzung selbst dazu benennen – ist er wie jedes andere Stiftungsorgan auch an die Verfassung der Stiftung und damit seinen historischen Stifterwillen gebunden, „autonome" Entscheidungen darf er nicht treffen.[893] Er kann sich allerdings durch die Satzung umfassende Kontroll- und Einsichtsrechte oder und auch Zustimmungsvorbehalte für bestimmte Rechtsgeschäfte einräumen.[894] Nicht selten räumt sich der Stifter zudem ein Einsetzungs- und Abberufungsrecht hinsichtlich der Stiftungsorgane ein.[895] Allerdings muss ein Abberufungsrecht an sachliche oder zeitliche Schranken gebunden sein, um eine unzulässige Fremdbestimmung des Stiftungsvorstandes durch den Stifter auszuschließen.[896]

Demgegenüber ist die Rolle des Stifters im Rahmen des PSG erheblich stärker ausgestaltet. Er hat verschiedene Rechte, die ihm kraft Gesetzes zustehen. So hat er das Recht, die Mitglieder des ersten Stiftungsvorstandes (§ 15 Abs. 4 PSG) und gegebenenfalls des ersten Aufsichtsrates zu bestellen (§ 24 Abs. 1 PSG). Gemäß § 11 Abs. 3 Satz 1 PSG ist ihm zudem der Bericht der Gründungsprüfer vorzulegen.[897] Darüber hinaus kann er sich in der

---

892 Siehe oben S. 124.

893 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 85 Rn. 31; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 97; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 85 Rn. 28.

894 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 8 Rn. 97.

895 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 85 Rn. 28.

896 Siehe oben S. 98.

897 Vgl. zu den dem „Stifter zustehenden Rechten" (§ 3 Abs. 2 PSG) *Arnold*, PSG, § 3 Rn. 40.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Stiftungskunde das Recht vorbehalten, die Stiftung nach ihrem Entstehen zu widerrufen,[898] die Satzung nach dem Entstehen der Stiftung nach seinem freien Ermessen zu ändern[899] und nachträglich eine Stiftungszusatzurkunde zu errichten.[900] Diese Gestaltungsrechte[901] stehen gemäß § 3 Abs. 3 PSG nur dem Stifter zu und gehen nicht auf seinen Rechtsnachfolger über. Der Gesetzgeber begründet das mit der Überlegung, dass es dem Wesen der Privatstiftung widerspräche, könnten auch andere Personen als der Stifter auf die Stiftung gestaltend einwirken.[902] Ebenso kann sich der Stifter, entsprechend der Rechtslage in Deutschland, zahlreiche Kontroll- und Einflussrechte vorbehalten.[903] Im Übrigen ist der Stifter jedoch kein Organ der Stiftung. Ihm steht es aber frei – sofern die Inkompatibilitätsvorschriften des § 15 PSG nicht verletzt sind – Mitglied des Vorstandes zu sein.[904]

Der Stifter kann sich nach österreichischem Recht also erheblich umfänglichere Rechte vorbehalten, als dies nach deutschem Recht möglich ist, sogar die Stiftung widerrufen und frei die Satzung ändern, was mit dem Wesen der Stiftung nur schwer in Einklang zu bringen ist. Allerdings kann er, wenn er oder seine Angehörigen Begünstigte der Stiftung sind, nicht selber Mitglied des Vorstandes sein und auch über andere Organe nur beschränkten Einfluss auf die Stiftung nehmen. Dies ist aber auch dem Stifter einer BGB-Stiftung nur im Rahmen seines in der Satzung manifestierten historischen Stifterwillens möglich, so dass sich die österreichische Rechtsordnung in Bezug auf die Vorbehaltsmöglichkeiten als gestaltungsfreundlicher erweist.

II. Destinatäre

Eine Stiftung muss zwingend einen nach außen gerichteten Zweck haben, Selbstzweckstiftungen sind sowohl in Deutschland wie auch in Österreich unzulässig, es muss demnach zwingend Begünstigte geben. Stiftungen verfolgen ihre Zwecke, indem sie Leistungen an Destinatäre, die Begünstigten, erbringen.[905] Der Stiftungszweck manifestiert sich also in Regelungen über den Begünstigten. Damit sind sie zentrale Figuren des Stiftungsrechts, denn ihnen dient die Stiftung letztlich, ihretwegen setzt der Stifter die Stiftung in die Welt. Im Falle einer Familienstiftung sind sie Mitglieder der Familie des Stifters; ihnen käme oft, wenn der Stifter zur Gestaltung seiner Vermögensnachfolge keine Stiftung einsetze, die Rolle der Erben zu. Im Wesentlichen dient die Stiftung ihrer Versorgung, so dass sich die Frage stellt, inwieweit sie auf die Stiftung einwirken dürfen, beispielweise durch die Ausübung von Kontroll- und Mitbestimmungsrechten oder gar durch die Übernahme von Funktionen in Organen.

---

898 Siehe oben S. 118.
899 Siehe oben S. 128.
900 Siehe oben S. 122.
901 Vgl. im Einzelnen *Arnold*, PSG, § 3 Rn. 40; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/ Kalss* (Hrsg.), PSG, § 3 Rn. 17. ff.
902 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/ Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 13.
903 *Arnold*, PSG, § 3 Rn. 57.
904 *Arnold*, PSG, § 3 Rn. 55, 57; *Kalss* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 3 Rn. 12, 14.
905 BGH v. 16.1.1957 – Az. IV ZR 221/56, NJW 1975, S. 708.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Deutschland

Das BGB enthält keine Regelungen über die Rechtsstellung der Stiftungsdestinatäre, insbesondere sind sie nicht gemäß § 81 Abs. 1 Satz 3 BGB zwingender Bestandteil der Satzung. Landesrechtliche Vorschriften über die Rechtsstellung der Destinatäre bestehen ebenso wenig. Demnach ist ihre Rechtsstellung allein anhand der Satzung einer Stiftung (§ 85 BGB) zu bestimmen;[906] es handelt sich also um eine Gestaltungsaufgabe für den Stifter. Dem Stifter ist dabei ein weiter Spielraum eingeräumt, er kann den Destinatären in der Satzung Verwaltungs-, Mitwirkungs- und Kontrollrechte sowie im Klagewege durchzusetzende Ansprüche auf Stiftungsleistungen einräumen.[907] Die Gestaltungsfreiheit findet wegen des Verbots korporativer Strukturen ihre Grenze dort, wo eine autonome, also vom historischen Stifterwillen unabhängige Einwirkungsmöglichkeit auf die Stiftung entsteht.

Ob klagbare Ansprüche der Destinatäre vorliegen, ist eine Frage des Einzelfalls, die – wenn sie nicht ausdrücklich beantwortet wird – anhand der Auslegung der Satzung zu beantworten ist. Hat der Stifter für die Bestimmung der Destinatäre objektive Voraussetzungen vorgegeben, entsteht der Anspruch mit Erfüllung dieser Voraussetzungen, ohne dass der Stiftungsvorstand oder das zuständige Organ ein Ermessen hätte. Hat das zuständige Organ hingegen einen Ermessensspielraum, entsteht der Anspruch auf die Stiftungsleitung erst mit einer entsprechenden Entscheidung.[908] Die Grundsätze lassen sich auf Mitwirkungs- und Kontrollrechte übertragen.[909] Ein Einsichts- und Kontrollrecht soll sich für die Destinatäre einer Familienstiftung, auch ohne explizite Satzungsbestimmung, nach Ansicht des OLG Hamburg zudem aus den Grundsätzen des § 666 BGB ergeben; es umfasse die Unterlagen, aus welchen sich die Einnahmen und Ausgaben im Sinne einer Rechnungslegung ermitteln lassen und die entsprechenden Belege.[910] Die Destinatäre können ihre Ansprüche auf dem

---

906 OLG Hamburg v. 31.8.1994 – Az. 13 U 33/93, ZIP 1994, S. 1950 (1951); zustimmend *Rawert*, ZIP 1994, 1952 (1953); z. T. auch *Mankowski*, FamRZ 1995, S. 851 (852); *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 85 Rn. 34; *Jakob*, Schutz der Stiftung, S. 167.

907 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89, § 85 Rn. 35 mit zahlreichen Nachweisen aus der Rspr und Lit.; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), § 7 Rn. 147 ff.; *Jakob*, Schutz der Stiftung, S. 166 ff.; *Blydt-Hansen*, Die Rechtsstellung der Destinatäre der rechtsfähigen Stiftung Bürgerlichen Rechts, S. 96 ff.; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 85 Rn. 31, meint, solche Ansprüche der Destinatäre müssten unter dem Vorbehalt der Bedürfnisse der Stiftung stehen. Zutreffend wenden bspw. *Hüttemann/Rawert* a. a. O. dagegen ein, dass allein der Stifter darüber zu entscheiden habe, ob er den Destinatären Sonderansprüche einräume oder nicht. Tue er dies, handele es sich nicht um stiftungsfremde Sonderinteressen der Stiftung, welche hinter anderen Interessen zurückstehen müssten, sondern vielmehr um genuine Stiftungsinteressen; ähnlich: *Jakob*, Schutz der Stiftung, S. 168 f.

908 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 85 Rn. 37; *Jacob*, Schutz der Stiftung, S. 173 f.; *Blydt-Hansen*, Die Rechtsstellung der Destinatäre der rechtsfähigen Stiftung Bürgerlichen Rechts, S. 93 ff.; BGH v. 16. 1. 1957 – Az. IV ZR 221/56, NJW 1975, S. 708; BGH v. 7. 10. 2009 – Az. Xa ZR 8/08, NJW 2010, S. 234 ff.

909 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 85 Rn. 37.

910 OLG Hamburg v. 4.1.1979 – Az. 4 U 37/78, Stiftungen in der Rechtsprechung III, S. 106 ff. (107 f.); daneben soll sich aus § 242 BGB ein allgemeiner Auskunftsanspruch ergeben, vgl. *Jakob*, Schutz der Stiftung, S. 343; ebenso BGH v. 7. 10. 2009 – Az. Xa ZR 8/08, NJW 2010, S. 234 ff. (236); *Blydt-Hansen*, Die Rechtsstellung der Destinatäre der rechtsfähigen Stiftung Bürgerlichen Rechts, S. 120 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zivilrechtsweg geltend machen.[911] Ein Anspruch auf Tätigwerden der Stiftungsaufsicht – soweit diese überhaupt wahrgenommen wird – besteht indes nicht, denn die Stiftungsaufsicht bezweckt nicht den Schutz Einzelner. Sie liegt vielmehr im öffentlichen Interesse und bezweckt auch den Schutz der Stiftung, nicht aber den der Destinatäre, so dass bereits die Möglichkeit einer Rechtsverletzung gemäß § 42 Abs. 2 VwGO fehlt, was die Klage unzulässig macht.[912]

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Position von Destinatären ex lege nur sehr schwach ausgestaltet ist; sie sind keine Organe der Stiftung. Der Stifter hat es aufgrund seiner weitgehenden Gestaltungsfreiheit indes in der Hand, die Destinatäre mit weitreichenden Kontroll- und Einsichtsrechten, auch als Organ, auszustatten, so dass eine Kontrolle gegenüber den Stiftungsorganen gewährleistet ist. Dies wird als guter Mechanismus zur Sicherung des Stiftungszwecks empfohlen und kann zudem die fehlende beziehungsweise nicht gerichtlich erzwingbare stiftungsaufsichtsbehördliche Kontrolle ersetzen.[913]

2. Österreich

Im Unterschied zur Rechtslage in Deutschland enthält das PSG Bestimmungen über die Rechtsstellung des Destinatärs, in der Sprache des PSGs „Begünstigter“ genannt. § 5 PSG trifft zunächst eine Aussage darüber, wer Begünstigter ist, nämlich derjenige, welcher in der Stiftungsurkunde als solcher bezeichnet wird oder derjenige, wenn eine Bezeichnung in der Stiftungsurkunde fehlt, welcher vom Stiftungsvorstand oder einer dazu vom Stifter berufenen Stelle als solcher festgestellt worden ist. Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 PSG muss die Stiftungserklärung in jedem Falle die Bezeichnung des Begünstigten oder einer Stelle, welche den Begünstigten festzustellen hat, enthalten. In die Stiftungszusatzurkunde können darüber hinaus nähere Bestimmungen des Begünstigten vorgenommen werden. Aus der Parallelität beider Regelungen lässt sich schließen, dass eine sehr vage Benennung in der Stiftungsurkunde ausreichend ist.[914] Im Falle einer Familienstiftung reichte beispielsweise die Bezeichnung „die Familie des Stifters“, wobei in der Stiftungszusatzurkunde genau geregelt werden kann, welches Familienmitglied in welcher Höhe Zuwendungen erhalten soll.[915]

Steht fest, wer Begünstigter ist, fragt sich, welche Rechte die Begünstigen im Verhältnis zur Stiftung haben. Bezüglich der Leistungsrechte geht die ganz überwiegende Ansicht davon aus, dass den Begünstigten klagbare Ansprüche in der Satzung ausdrücklich eingeräumt oder sich im Wege der Auslegung ergeben können; ebenso ist aber auch eine Ausschließung

---

911 Ausführlich dazu *Jakob*, Schutz der Stiftung, S. 175 ff.; *Blydt-Hansen*, Die Rechtsstellung der Destinatäre der rechtsfähigen Stiftung Bürgerlichen Rechts, S. 112.

912 OVG Lüneburg v. 18.9.1984 – Az. 10 A 102/82, NJW 1985, S. 1572 ff. (1572) und BVerwG v. 10.5.1985 – Az. 7 B 211/84, NJW 1985, S. 2964 (2964) im Falle einer Familienstiftung, deren Zweck durch die Stiftungsorgane in einen gemeinnützigen geändert wurde; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 85 Rn. 42; *Blydt-Hansen*, Die Rechtsstellung der Destinatäre der rechtsfähigen Stiftung Bürgerlichen Rechts, S. 156; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 85 Rn. 35.

913 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 85 Rn. 29.

914 *Arnold*, PSG, § 5 Rn. 21; *Löffler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 5 Rn. 6.

915 *Löffler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 9 Rn. 38.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

möglich.[916] Zudem entsteht ein klagbarer Anspruch nach einer hinreichend konkretisierten Entscheidung der entsprechenden Stelle.[917] Unter Verweis auf den BGH geht *Arnold* zudem davon aus, dass ein klagbarer Anspruch besteht, wenn der Begünstige, die Höhe der Zahlung und die Fälligkeit feststehen.[918]

Damit gliche die Rechtslage im Wesentlichen der deutschen. Allerdings muss noch die Ausschüttungssperre des § 17 Abs. 2 Satz 2 PSG in Betracht gezogen werden: Danach darf der Stiftungsvorstand Leistungen an Begünstigte zur Erfüllung des Stiftungszwecks nur dann und insoweit vornehmen, als dadurch Ansprüche von Gläubigern der Stiftung nicht geschmälert werden. Dabei handelt es sich um eine zwingende Gläubigerschutzbestimmung.[919] Für die Verletzung dieser Bestimmung haften die Mitglieder des Stiftungsvorstandes der Privatstiftung und unter Umständen auch den Gläubigern der Privatstiftung.[920] Die Begünstigten der Privatstiftungen verfügen demnach lediglich über eine unechte Gläubigerposition, denn ihre Ansprüche stehen unter dem Vorbehalt, dass ihre Erfüllung nicht die Ansprüche von echten Gläubigern der Privatstiftung schmälert; es handelt sich also lediglich um einen bedingten Anspruch, der von der Einhaltung der Voraussetzung des § 17 Abs. 2 Satz 2 PSG abhängig ist.[921] Begünstigte können diese Ansprüche gerichtlich verfolgen.[922]

Gemäß § 30 Abs. 1 PSG kann ein Begünstigter von der Privatstiftung die Erteilung von Auskünften über die Erfüllung des Stiftungszwecks sowie die Einsichtnahme in den Jahresabschluss, den Lagebericht, den Prüfungsbericht, die Bücher, die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde verlangen. Der Gesetzgeber hat diesen Anspruch als Kontrollinstrument konzipiert.[923] Weiterhin räumt § 35 Abs. 3 PSG dem Begünstigten das Recht ein, bei Gericht die Auflösung der Privatstiftung zu beantragen, wenn ein Auflösungsgrund gemäß § 35 Abs. 2 PSG vorliegt, der Stiftungsvorstand aber keinen entsprechenden Beschluss fasst. Spiegelbildlich kann er gemäß § 35 Abs. 4 PSG bei Gericht die Aufhebung eines Auflösungsbeschlusses beantragen, wenn dieser von dem Vorstand ohne das Vorlie-

---

916 *Arnold*, PSG, § 5 Rn. 47; *Löffler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 5 Rn. 11; *Briem* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 77 (88); *Größ* in *Doralt/Kalss* (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, S. 228 ff.; *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 247.

917 *Arnold*, PSG, § 5 Rn. 48; *Briem* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 77 (88); *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 247.

918 *Arnold*, PSG, § 5 Rn. 48 unter Verweis auf BGH v. 16.1.1957 – Az. IV ZR 221/56, NJW 1957, S. 708.

919 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 50.

920 Vgl. dazu *Arnold*, PSG, § 17 Rn. 69 ff.

921 *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung, S. 247; *Arnold*, PSG, § 5 Rn. 49; *Größ* in *Doralt/Kalss* (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, S. 228 ff. (231); *Briem* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 77 (88) geht ebenfalls von einem unmittelbaren Anspruch, aber ggf. einer nachträglichen Unmöglichkeit aus; *Löffler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 5 Rn. 11 geht demgegenüber von einem aufschiebend bedingtem Anwartschaftsrecht aus.

922 *Arnold*, PSG, § 40 Rn. 7; *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 40 Rn. 90; *Briem* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 77 ff. (90).

923 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 77; vgl. dazu *Arnold*, PSG, § 30 Rn. 1 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gen eines Auflösungsgrundes gefasst wurde. Darüber hinaus steht es dem Stifter frei, den Begünstigten in der Stiftungserklärung weitere Kontroll- und Mitwirkungsrechte in den oben skizzierten Grenzen, die das Verbot korporativer Strukturen ziehen, einzuräumen. Umstritten ist, ob die Einsichtsrechte des § 30 PSG durch entsprechende Satzungsgestaltung reduziert werden dürfen.[924]

Für Begünstigte gelten umfassende Inkompatibilitätsvorschriften. Sie dürfen beispielweise nicht Mitglied des Vorstandes sein (§ 15 Abs. 2 PSG).[925]

3. Zusammenfassung

Die Rolle der Destinatäre ist in Deutschland wie in Österreich ähnlich schwach ausgestaltet. In keinem Falle kommt sie der eines Gesellschafters oder Mitgliedes gleich, was allerdings hinsichtlich des besonderen Charakters der Stiftung auch nicht erforderlich ist oder gar wünschenswert wäre. Zwar können den Begünstigten der Stiftung klagbare Leistungsansprüche durch eine entsprechende Satzungsgestaltung zugesprochen werden, doch wird dies nicht der Regelfall sein.[926] Sind die Rechte der Destinatäre als klagbare Ansprüche ausgestaltet, können ihre Gläubiger diese Ansprüche pfänden.[927] Dies ist nicht der Fall, wenn die Gewährung von Leistungen in dem – mehr oder weniger weiten – Ermessen der Stiftungsorgane steht, welche den Begünstigten in Ausführung des Stifterwillens durch entsprechenden Beschluss Ansprüche zubilligen. Es ist eine Frage des Einzelfalls, welche Gestaltung vorzuziehen ist; die rechtlichen Möglichkeiten sind nach deutscher und österreichischer Rechtslage nahezu identisch. In der österreichischen Rechtsordnung sind die Destinatäre mit einem recht weitgehenden Kontroll- und Einsichtsrecht ausgestattet; dieses kann ohne Weiteres durch entsprechende Satzungsgestaltung in Deutschland – soweit es erwünscht ist – nachgebildet werden. Der Gesetzgeber in Österreich hat es vor allem als weiteres Kontrollinstrument geschaffen und so kann und sollte es auch in Deutschland eingesetzt werden. Die Rechtsschutzmöglichkeiten der PSG-Destinatäre sind hingegen weiter gestaltet und dürften regelmäßig über die der Begünstigten einer BGB-Stiftung hinausreichen. Im Unterschied zur deutschen Rechtslage ist den Destinatären einer PSG-Stiftung aber verwehrt, als Mitglieder von Organen, insbesondere des Vorstandes, entscheidenden Einfluss auf die Stiftung auszuüben. Lediglich den fakultativen Organen der Stiftung können sie angehören.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die nur rudimentäre Regelung des Stiftungsrechts im BGB einen breiteren Gestaltungsspielraum zulässt, als dies in Österreich der Fall ist. Jedenfalls ist es ohne weiteres möglich, die entsprechenden Kontrollmechanismen durch einfache Bestimmungen im Rahmen des Stiftungsgeschäfts nachzubilden, ohne auf die Mitwirkung der Begünstigten in den Organen der Stiftung zu verzichten. Sollte dies

---

924 Vgl. dazu *Arnold*, PSG, § 30 Rn. 10; *Briem* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 77 ff. (93).

925 Siehe oben S. 95, 106.

926 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 85 Rn. 37.

927 Bzgl. BGB-Stiftungen: *Feick/Thon,* ZEV 2011, S. 404 (405); *v. Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 (172); *v. Eichel*, Gläubigerzugriff auf Destinatärrechte, S. 117 ff.; bzgl. PSG-Stiftungen: *Löffler* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 5 Rn. 21; *Arnold*, PSG, § 5 Rn. 53; *Briem* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 77 ff. (91); *v. Eichel*, Gläubigerzugriff auf Destinatärrechte, S. 109 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

hingegen nicht gewünscht sein, können Inkompatibilitätsvorschriften in die Satzung der BGB-Stiftung aufgenommen werden. Eine individuelle Anpassung an die Bedürfnisse des Stifters und seiner Familie ist möglich.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

D. Weitere Fragestellungen

Entscheidend für die Frage, ob sich die Stiftung als eine brauchbare Gestaltungsalternative für die Nachfolgegestaltung eignet, ist, inwieweit sie nach Errichtung vor Angriffen von außen, die ihr unter Umständen nachträglich Vermögenssubstanz entziehen, gesichert werden kann. Diese sogenannten „Bruchlinien" des Stiftungsrechts bestehen im Besonderen im Pflichtteilsrecht und der Frage, inwieweit die Stiftung für Verbindlichkeiten, welche der Stifter in eigener Person begründet hat, herangezogen werden kann.

I. Pflichtteilsrecht

Das Pflichtteilsrecht sichert dem Berechtigten eine Mindestteilhabe am Wert des Nachlasses, die Testierfreiheit wird zugunsten des Kreises der Pflichtteilsberechtigten eingeschränkt.[928] Zum Kreis der Pflichtteilsberechtigten zählen nach deutschem Recht die Abkömmlinge, in Ermangelung solcher auch die Eltern, und der Ehegatte des Erblassers (§§ 2303, 2307 BGB). Nach österreichischem Recht sind grundsätzlich alle Nachkommen und, soweit sie fehlen, Vorfahren sowie Ehegatten pflichtteilsberechtigt (§ 762 ABGB). Fraglich ist, inwieweit Stiftungen durch die mit Pflichtteilsansprüchen einhergehenden Kapitalabflüsse gefährdet werden können.

1. Deutschland

Ist ein Abkömmling des Erblassers durch Verfügung von Todes wegen von der Erbfolge ausgeschlossen, so kann er von den Erben den Pflichtteil verlangen, der in Höhe der Hälfte des gesetzlichen Erbteils besteht (§ 2303 BGB).[929] Es handelt sich um den sogenannten ordentlichen Pflichtteilsanspruch. Ist der Pflichtteilsberechtigte zwar bedacht worden, bleibt sein Erbteil aber im Wert hinter der Hälfte des gesetzlichen Erbteils zurück, hat er einen Anspruch auf den Zusatzpflichtteil in Höhe der Differenz zwischen der Hälfte des gesetzlichen Erbteils und dem, was ihm hinterlassen wurde, gegen die Miterben (§ 2305 BGB, sogenannter Pflichtteilsrestanspruch).[930] Um eine Aushöhlung des Pflichtteilsanspruches durch lebzeitige Schenkungen zu vermeiden sieht § 2325 BGB einen Pflichtteilsergänzungsanspruch vor. Der Pflichtteilsberechtigte kann demnach von dem Beschenkten den Betrag verlangen, um den sich der Pflichtteil erhöht, wenn der verschenke Gegenstand dem Nachlass hinzugerechnet wird. Sind mehr als zehn Jahre seit der Schenkung vergangen, bleibt sie unberücksichtigt; bis dahin verringert sich der zu berücksichtigende Betrag in jedem Jahr um ein Zehntel.[931]

---

928 Bzgl. der dt. Rechtslage statt vieler *Müller* in *Burandt/Rojahn* (Hrsg.), Erbrecht, § 2303 Rn. 1; bzgl. der österr. Rechtslage statt vieler *Welser* in *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht Bd. II, S. 545.

929 Vgl. dazu *Müller* in *Burandt/Rojahn* (Hrsg.), Erbrecht, § 2303.

930 Vgl. dazu *Müller* in *Burandt/Rojahn* (Hrsg.), Erbrecht, § 2305.

931 Vgl. dazu *Müller* in *Burandt/Rojahn* (Hrsg.), Erbrecht, § 2325.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Für Stiftungen, auch für gemeinnützige, gelten keine Besonderheiten, sie unterliegen den allgemeinen Regeln des Pflichtteilsrechts.[932] Errichtet der Stifter eine Stiftung von Todes wegen, ist diese als Erbe dem Pflichtteilsberechtigten grundsätzlich pflichtteilspflichtig.[933] Vereinzelt werden zwar Ausnahmen für Familienstiftungen angenommen, was jedoch nicht überzeugt.[934] Wurde sie zu Lebzeiten des Stifters innerhalb des Zehnjahreszeitraumes errichtet, kommt sie ebenfalls als Schuldnerin von Pflichtteilsergänzungsansprüchen in Betracht, sofern Zustiftungen oder anderweitige Vermögensübertragungen auf die Stiftung getätigt werden. Zwar stellt die Erstausstattung einer Stiftung keine Schenkung i. S. d. § 2325 BGB dar, die Norm kommt aber analog zur Anwendung.[935]

Stiftungen sind also nach deutschem Recht kein geeignetes Mittel zur Pflichtteilsvermeidung. Die durch Pflichtteilsansprüche bedingten Kapitalabflüsse bedeuten unter Umständen ein erhebliches Risiko für die Stiftung. Sicherheit kann die Vereinbarung eines Pflichtteilsverzichts gemäß §§ 2346 ff. BGB verschaffen.[936] Die Pflichtteilsberechtigten können beispielsweise durch die Gewährung einer Geldentschädigung oder die Bestimmung zu Destinatären für den Abschluss einer solchen Vereinbarung gewonnen werden.[937]

2. Österreich

In Österreich sind aus dem Kreis der potentiell Pflichtteilsberechtigten nur die Personen pflichtteilsberechtigt, die beim Fehlen eines Testamentes tatsächlich aufgrund der gesetzlichen Erbfolge zu Erben berufen gewesen wären (vgl. § 762 Abs. 2 ABGB). Wird einem solchen Erben die ihm zukommende Quote nicht oder nicht zur Gänze überlassen, hat er einen Geldanspruch auf seine Pflichtteilsquote (§§ 775 f. ABGB). Deren Höhe bestimmt sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis: Nachkommen und Ehegatten können die Hälfte dessen verlangen, was sie im Wege der gesetzlichen Erbfolge erhalten hätten, Vorfahren ein Drittel (§§ 765 f. ABGB). Weiterhin sieht das ABGB eine Schenkungsanrechnung vor; unberücksichtigt bleiben unter anderem Schenkungen, die zu gemeinnützigen Zwecken

---

932 RG v. 30.4.1903 – Az. IV 29/03, RGZ 54, S. 399 ff. (400) in Bezug auf eine Familienstiftung; LG Baden-Baden v. 31.7.1998 – Az. 2 O 70/98, ZEV 1999, S. 152 (152); BGH v. 10.12.2003 – Az. IV ZR 249/0, NJW 2004, S. 1382 (insb. 1384); *Rawert*, ZEV 1999, S. 153 (153); *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 25; *Röthel*, ZEV 2008, S. 112 (113); *Tolksdorf*, Stiftungsgeschäftliche Vermögensausstattung und Schenkung, S. 252 ff.; *Lange* in FS Spiegelberger, S. 1321 (1322).

933 *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 79 Rn. 173; *Lange* in Münchener Kommentar BGB, § 2325 Rn. 42.

934 Vgl. dazu *Lange* in FS Spiegelberger, S. 1321 (1324 f.) m. w. N. und überzeugender Argumentation.

935 *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 79 Rn. 173; *Lange* in Münchener Kommentar BGB, § 2325 Rn. 42; *Röthel*, ZEV 2006, S. 8 (9).

936 *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 79 Rn. 173; *Hüttemann/Rawert*, ZEV 2007, S. 107 (108 f.).

937 *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5 § 79 Rn. 295.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

getätigt wurden und solche, die früher als zwei Jahre vor dem Tod des Erblassers an nicht pflichtteilsberechtigte Personen erfolgen (§ 785 ABGB).[938]

Wie in Deutschland gelten für Privatstiftungen hinsichtlich des Pflichtteilsrechts keine Ausnahmeregelungen, vielmehr kommen die allgemeinen Regeln zur Anwendung.[939] Zu beachten ist, dass nach überwiegender Ansicht die Zweijahresfrist erst mit dem Erlöschen eines vorbehaltenen Widerrufs zu laufen beginnt, weil das gestiftete Vermögen erst zu diesem Zeitpunkt hingegeben wird.[940] Auch hier kann endgültige Sicherheit nur durch einen Verzicht der Pflichtteilsberechtigten erreicht werden.[941]

3. Zusammenfassung

Weder nach deutschem noch nach österreichischem Recht eignet sich die Stiftung also zur Vermeidung von Pflichtteilsansprüchen, wenn die Dotation der Stiftung nicht außerhalb des Zehn- beziehungsweise Zweijahreszeitraums vorgenommen wird. Stets sind in diesem Fällen flankierende Maßnahmen zu ergreifen, um die Pflichtteilsberechtigten von der Geltendmachung ihrer Ansprüche abzuhalten, die zweckmäßigerweise im Abschluss einer Pflichtteilsverzichtsvereinbarung liegen werden.

Allerdings ist in der österreichischen Rechtsordnung eine erheblich kürzere Frist, nach deren Ablauf Vermögensübertragungen auf Stiftungen nicht mehr pflichtteilsrelevant sind, als in Deutschland vorgesehen. Diese kurze Frist können sich deutsche Staatsangehörige allerdings auch nicht durch die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung zu Nutze machen,[942] denn gemäß Art. 25 EGBGB folgt das deutsche Erbrecht, umfasst ist auch das Pflichtteilsrecht,[943] dem Staatsangehörigkeitsprinzip.[944] Dies gilt gemäß Art. 3a EGBGB im Grundsatz unabhängig davon, ob Vermögen im Ausland belegen ist, wenn nicht der Staat, in welchem das Vermögen belegen ist, dieses seinem eigenen Erbrecht unterstellt.[945] Das ist in Österreich nicht der Fall.[946] Überträgt also ein deutscher Staatsangehöriger Vermögensgegenstände an eine österreichische Privatstiftung, ist diese pflichtteilsrechtlich wie eine deutsche zu behandeln. Gerichtlich festgestellte Ansprüche können auch in Österreich unter anderem aufgrund der EU-Verordnung über die gerichtliche Zuständigkeit und die Aner-

938 *Haunschmidt* in *Süß* (Hrsg.), Erbrecht in Europa, S. 1089 (1099); *Welser* in *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht, S. 545 ff.

939 *Haunschmidt* in *Süß* (Hrsg.), Erbrecht in Europa, S. 1089 (1101); *Arnold*, PSG, Einl. Rn. 21; *Schauer* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 15 (30); ausführlich dazu *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 28 ff.

940 *Arnold*, PSG, Einl. Rn. 23b; *Schauer* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 15 (30).

941 *Arnold*, PSG, Einl. Rn. 25.

942 So auch *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 124 f.

943 *Lorenz* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, Art. 25 EGBGB Rn. 30.

944 Vgl. dazu *Lorenz* in *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BeckOK BGB, Art. 25 EGBGB Rn. 15.

945 *Klinger/Wolf*, NJW-Spezial 2007, S. 397 (398).

946 *Haunschmidt* in *Süß* (Hrsg.), Erbrecht in Europa, S. 1089 (1091).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

kennung und Vollstreckung der Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen durchgesetzt werden (Verordnung (EG) Nr. 44/2001).[947]

II. Stiftung und Vermögensschutz

Eines der wesentlichen Unterscheidungsmerkmale der Stiftung von anderen juristischen Personen ist, dass sie über keine Anteile und Gesellschafter verfügt, sondern rechtlich vollständig verselbstständigt ist. Es gibt also keine Anteile, die gepfändet werden könnten. In das Stiftungsvermögen kann im Grundsatz nur wegen Forderungen gegen die Stiftung selbst vollstreckt werden. Dies führt dazu, dass die Familienstiftung in jüngerer Zeit häufiger als Gestaltungsmittel für „Asset-Protection" in die Diskussion gebracht wird, denn aufgrund der Trennung des Vermögens der Stiftung von dem des Stifters ist Gläubigern des Stifters im Grundsatz der Zugriff auf das Vermögen der Stiftung versagt.[948] Unter „Asset-Protection", begrifflich wohl inhaltsgleich mit dem Terminus „Vermögensschutz", werden zulässige Maßnahmen verstanden, um (Privat-)Vermögen dem drohenden Zugriff von Gläubigern zu entziehen.[949] Doch auch unabhängig von der Absicht, ein vollstreckungssichereres Vermögen zu schaffen, welches den Destinatären und auch dem Stifter trotz Gläubigerzugriffs wegen eigener Verbindlichkeiten dienen soll, stellt sich die Frage, inwieweit der Bestand einer Stiftung nach Errichtung durch Maßnahmen von Gläubigern des Stifters gefährdet sein kann.

1. Deutschland

Im deutschen Recht ist eine Vereitelung des Vollstreckungszugriffs im Grundsatz durch die Aufgabe der rechtlichen Verfügungsgewalt, in der Regel durch Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere natürliche oder juristische Person, bedingt.[950] Die Rechtsordnung stellt jedoch verschiedene Instrumentarien zur Verfügung, um diesen Übertragungsakt, sei es die erstmalige Dotation der Stiftung oder eine spätere Zustiftung, anzugreifen und trotz der Übertragung für Befriedigungsbedürfnisse der Gläubiger nutzbar zu machen.

a. Pfändung des Rückforderungsanspruchs gemäß § 528 BGB

§ 528 BGB gewährt dem Schenker für den Fall der eigenen Verarmung einen Anspruch gegen den Beschenkten auf Herausgabe des Geschenkes. Es wäre demnach zu erwägen, ob Gläubiger diesen Anspruch pfänden können, wenn die Vollstreckung in das Vermögen des

947 Vgl. dazu und zu den anderen, nun nachrangigen, bi- und multinationalen Abkommen bzgl. der Vollstreckung zwischen Österreich und Deutschland *Gottwald* in Münchener Kommentar ZPO, § 328 Rn. 52.

948 *v. Oertzen*, Asset-Protection im deutschen Recht, S. 26 ff.; *v. Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 ff.; *Bisle*, DStR 2012, S. 525 ff.; *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 42.

949 *v. Oertzen*, Asset-Protection im deutschen Recht, S. 26; *v. Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 (169); *Bisle*, DStR 2012, S. 525 (525).

950 *v. Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 (168).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:07
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Stifters unergiebig ist. Dabei ist jedoch von vorneherein zu beachten, dass der Anspruch nur soweit reicht, wie der Notbedarf des Schenkers. Insoweit ist er also auf den angemessenen Unterhalt des Schenkers begrenzt.[951]

Die praktische Bedeutung der Vorschrift ist hoch. Typischerweise wird sie in Fällen der vorweggenommenen Erbfolge relevant, wenn Vermögenswerte auf Abkömmlinge oder Dritte, wie eine Stiftung, übertragen wurden und sich später zeigt, dass der Schenker seine Bedürfnisse im Alter nicht mehr decken kann.[952] Dies gilt insbesondere angesichts steigender Lebenserwartung sowie steigender Kosten für Heimunterbringung, Krankheit und Pflege, die nicht selten zu Lasten der Allgemeinheit gehen.[953]

Der Anspruch setzt zunächst voraus, dass die schenkungsrechtlichen Vorschriften auf das Stiftungsversprechen, gegebenenfalls analog, anwendbar wären. Diese Frage ist umstritten, denn das BGB trifft keine Aussage über die Rechtsnatur des Ausstattungsversprechens; der historische Gesetzgeber wollte die Klärung dieses Punktes Wissenschaft und Rechtsprechung überlassen.[954] Während zum Teil früher jedenfalls eine analoge Anwendung der schenkungsrechtlichen Vorschriften befürwortet wurde und diese Ansicht in jüngerer Zeit wieder vermehrt vertreten wird,[955] ist derzeit auch eine differenzierende Betrachtung verbreitet, die das Innenverhältnis zwischen Stiftung und Stifter und das Außenverhältnis zu Dritten getrennt bewertet: Danach vertrage sich ein Rückforderungsrecht des Stifters nicht mit den schutzwürdigen Interessen des Rechtsverkehrs und der Stiftung selbst, die unter Umständen ihrer materiellen Existenzgrundlage beraubt werde; der Stifter sei auch nicht schutzwürdig, er müsse vor Errichtung der Stiftung für seine eigene wirtschaftliche Existenz Sorge tragen. Auf der anderen Seite finde aber die Stifterfreiheit ihre Grenzen in den schutzwürdigen Interessen von Gläubigern des Stifters, die gerade durch vermögensrechtliche Ansprüche anderer, wie sie im Pflichtteils-, Insolvenz- und Anfechtungsrecht enthalten sind, zur Geltung gebracht werden.[956]

---

951 *Koch* in Münchener Kommentar BGB, § 528 Rn. 5; *Wimmer-Leonhardt* in *Staudinger*, §§ 518 - 534 BGB, § 528 Rn. 17; BGH v. 19. 12. 2000 – Az. X ZR 146/99, NJW 2001, S. 1207 (1208).

952 *Koch* in Münchener Kommentar BGB, § 528 Rn. 2; *Wimmer-Leonhardt* in *Staudinger*, §§ 518 - 534 BGB, § 528 Rn. 4.

953 *Koch* in Münchener Kommentar BGB, § 528 Rn. 2; *Wimmer-Leonhardt* in *Staudinger*, §§ 518 - 534 BGB, § 528 Rn. 4.

954 *Hüttemann* in FS Werner, S. 85 (92).

955 RG v. 27.6.1881 – Az. I 265/80, RGZ 2, S. 138 (141) nahm in Bezug auf die Vermögensausstattung einer Familienstiftung an, „daß dieser Vorgang im Übrigen den Charakter einer Schenkung hat – einer Vermögenszuwendung an den Empfänger in der Absicht, durch gleichzeitige entsprechende Verminderung des eigenen Vermögens dessen Vermögen zu mehren, resp. ihm Vermögen zu verschaffen […]"; *Coing* in *Staudinger,* §§ 1 - 89 BGB[12], § 80 Rn. 11 ist für eine analoge Anwendung; ähnlich *Flume*, AT 1. Bd./2. Teil, S. 141 und *Neuhoff* in *Soergel*, §§ 1 - 103 BGB, § 80 Rn. 8; aus jüngerer Zeit: *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 82 Rn. 23 ff.; *Hüttemann* in FS Werner, S. 85 (93); *Tolksdorf*, Stiftungsgeschäftliche Vermögensausstattung und Schenkung, insb. S. 249 ff.; *Ellenberger* in *Palandt*, BGB, § 82 Rn. 1; wohl auch *Werner* in *Erman*, BGB, § 82 Rn. 2; *Muscheler*, Stiftungsrecht, S. 185 ff.; *v. Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 (171).

956 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 23, der auch § 528 BGB für eine drittschützende Vorschrift hält; *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 79 Rn. 207; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), § 6 Rn. 34 ff.; in diese Richtung auch *Jacob*, Schutz der Stiftung, S. 178 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Dieser Ansatz kann jedoch nicht überzeugen, die schenkungsrechtlichen Vorschriften kommen gänzlich entsprechend zur Anwendung. Insbesondere ist nicht ersichtlich, wieso der Stifter seine Zukunft sorgfältiger planen und vorhersehen sollen muss als der Schenker; in beiden Situationen entäußert sich jemand freigebig zum Teil seines Vermögens um anderer Willen. Auch das Argument, der Bestandschutz der Stiftung verbiete eine entsprechende Anwendung von § 528 BGB, überzeugt nicht, denn nach der Anerkennung der Stiftung steht der Stifter dieser gegenüber wie ein fremder Dritter. Für eine Schlechterstellung des Stifters besteht kein Anlass, zumal § 528 BGB hohe Hürden für die Rückforderung aufstellt und in der Rechtsfolge eng umgrenzt ist. Der Stifter kann sich dem Grunde nach also auf § 528 BGB berufen.

Damit ist indes noch keine Aussage darüber getroffen, ob ein Gläubiger in einen solchen Anspruch auch vollstrecken kann. Zunächst müssen nämlich die Voraussetzungen von § 528 BGB erfüllt sein, der Notbedarf also eingetreten sein.[957] Ein Anspruch ist gemäß § 852 Abs. 2 ZPO jedoch erst pfändbar, nachdem er anerkannt oder rechtshängig geworden ist. Die Entscheidung darüber, ob dies geschieht, liegt aber nicht beim Gläubiger, sondern beim Stifter.[958] Der Stifter hat es also selbst in der Hand, ob der Anspruch geltend gemacht wird und damit pfändbar wird.[959] Eine Ausnahme in Form einer teleologischen Reduktion des § 852 Abs. 2 ZPO besteht nur für Gläubiger, welche Mittel zur Verfügung stellen, um die Notlage zu beheben.[960] Auch wenn entgegen der früheren herrschenden Meinung der Anspruch nicht mehr als höchstpersönlich klassifiziert wird, kann der in Not geratene Stifter im Ergebnis regelmäßig frei entscheiden, ob er das Geschenk zurückfordert oder nicht.[961] Da dieser aber sein Vermögen oder jedenfalls einen Teil davon unter Umständen in die Stiftung eingebracht hat, um seine Nachkommen oder sich selbst auch im Falle eigener wirtschaftlicher Not vor Vollstreckungshandlungen der Gläubiger zu schützen, wird er wohl im Regelfall von seinem Recht keinen Gebrauch machen. Von Rückforderungsansprüchen des Stifters gemäß § 528 BGB wird demnach nur in seltenen Ausnahmefällen eine Gefahr für den Bestand der Stiftung ausgehen, zumal er ohnehin auf den Notbedarf des Stifters begrenzt.

b. Gläubigeranfechtung

Die Errichtung der Stiftung, Zustiftungen und andere Vermögensübertragungen auf die Stiftung sind nach den Vorschriften des AnfG und der InsO innerhalb der gesetzlichen Höchstfristen anfechtbar.[962] Eine erfolgreiche Anfechtung hat gemäß § 11 Abs. 1

957 Vgl. dazu *Koch* in Münchener Kommentar BGB, § 528 Rn. 2, 3.

958 *v. Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 (171); *Koch* in Münchener Kommentar BGB, § 528 Rn. 9; *Wimmer-Leonhardt* in *Staudinger*, §§ 518 - 534 BGB, § 528 Rn. 37.

959 Vgl. *Koch* in Münchener Kommentar BGB, § 528 Rn. 20.

960 *v. Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 (171); *Koch* in Münchener Kommentar BGB, § 528 Rn. 20; gem. § 93 SGB XII geht der Anspruch von dem Schenker auf den Sozialhilfeträger über in dem Umfang über, in dem er Sozialhilfe geleistet hat.

961 Vgl. dazu *Koch* in Münchener Kommentar BGB, § 528 Rn. 9, 20 m. w. N.

962 LG Baden-Baden v. 16.6.2005 – Az. 3 O 98/03, ZSt 2005, S. 218 (219) mit kritischer Anmerkung von *Jakob*; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger* , §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 25; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 23; *v. Oertzen*, Asset-Protection im deutschen Recht, S. 28; *v. Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 (172); *Bisle*, DStR 2012, S. 525 (526); *Tolks-*

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

AnfG/§ 143 Abs. 1 InsO zur Folge, dass der weggegebene Vermögensgegenstand dem Gläubiger wieder zur Verfügung gestellt werden muss, soweit es zu dessen Befriedigung erforderlich ist.[963] Als Anfechtungstatbestände kommen die Vorsatzanfechtung (§ 3 Abs. 1 AnfG/§ 133 Abs. 1 InsO), die Entgeltlichkeitsanfechtung (§ 3 Abs. 2 AnfG/§ 133 Abs. 2 InsO), die Schenkungsanfechtung (§ 4 AnfG/§ 134 InsO) und die besonderen Insolvenzanfechtungstatbestände (§§ 130 - 133 InsO) in Betracht.[964]

Besondere Bedeutung kommt der Schenkungsanfechtung zu. Gemäß § 4 Abs. 1 AnfG/§ 134 Abs. 1 InsO ist eine unentgeltliche Leistung anfechtbar, wenn sie weniger als vier Jahre zurückliegt.[965] Zwar ist die Stiftungserrichtung nach überwiegender Ansicht keine Schenkung, sondern ein Rechtsgeschäft sui generis, allerdings setzt § 4 Abs. 1 InsO/§134 Abs. 1 InsO auch lediglich eine unentgeltliche Leistung voraus.[966] Da es sich bei der Schenkungsanfechtung um eine drittschützende Norm handelt, geht die ganz überwiegende Ansicht von der Anwendbarkeit dieser Vorschriften aus.[967]

Weiterhin kommt – gerade, wenn eine Familienstiftung als Instrument zum Vermögensschutz verwandt wird – eine Anfechtung der Stiftungserrichtung wegen vorsätzlicher Benachteiligung der Gläubiger innerhalb einer Frist von zehn Jahren in Betracht (§ 3 Abs. 1 AnfG/§ 133 Abs. 1 InsO). Der Verdacht einer Gläubigerbenachteiligungsabsicht drängt sich förmlich auf, wenn der Stifter in Zahlungsschwierigkeiten gerät.[968] Anfechtbar ist demnach eine Rechtshandlung, die der Schuldner mit dem Vorsatz, seine Gläubiger zu benachteiligen, vorgenommen hat, wenn der andere Teil zur Zeit der Handlung den Vorsatz des Schuldners kannte. Unter Vorsatz ist das Wissen und Wollen des missbilligten Erfolges zu verstehen; also ist es in jedem Fall ausreichend, wenn der Schuldner mit dem Bewusstsein handelt, durch seine Handlung Gläubiger im Allgemeinen zu benachteiligen und mit diesem Willen handelt.[969] Weiterhin muss der andere Teil, die Stiftung, den Vorsatz des Schuldners kennen. Dabei wird der Stiftung eine Kenntnis ihres Vorstandes gemäß § 31 BGB zuge-

---

dorf, Stiftungsgeschäftliche Vermögensausstattung und Schenkung, S. 273 ff.; *Hirte* in FS Werner, S. 222 (233 ff.); differenzierend zwischen Erstdotation und Zuwendung an bestehende Stiftung *Jakob*, Schutz der Stiftung, S. 307 ff.; die Schenkungsanfechtung verneinen *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 9 Rn. 183; *Hinz*, Die Haftung des Stiftung für Verbindlichkeiten des Stifters, insb. S. 106 ff., lehnt die Anwendbarkeit zur Gänze ab.

963 Vgl. dazu *Kirchhof* in Münchener Kommentar AnfG, § 11; *ders.* in Münchener Kommentar InsO, § 143.

964 Vgl. zu den Anfechtungstatbeständen im Einzelnen. *v. Oertzen*, Asset-Protection im deutschen Recht, S. 26 (31 f.); *v. Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 (172 ff.); *Bisle*, DStR 2012, S. 525 (526).

965 Siehe zu den Voraussetzungen im Einzelnen *Kirchhof* in Münchener Kommentar AnfG, § 4; *Kirchhof* in Münchener Kommentar InsO, § 134.

966 *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, §§ 80, 81 Rn. 22; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 81 Rn. 24; *Röthel*, ZEV 2006, S. 8 (9); LG Baden-Baden v. 16.6.2005 – Az. 3 O 98/03, ZSt 2005, S. 218 (219) mit im Ergebnis zustimmender Anmerkung von *Jakob.*

967 Siehe oben FN 955, 956, 962; a. A. *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 9 Rn. 183; *Hinz*, Die Haftung der Stiftung für Verbindlichkeiten des Stifters, S. 127.

968 Vgl. *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 100.

969 Vgl. dazu *Kirchhof* in Münchener Kommentar AnfG, § 4 Rn. 14 ff. ; *ders*. in Münchener Kommentar InsO, § 133 Rn. 13 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

rechnet werden.[970] Insbesondere bei Familienstiftungen ist es aber nicht unüblich, dass zwischen Stifter und Organen der Stiftung Personenidentität besteht; in diesem Fall ist stets von einer Kenntnis „des anderen Teils" auszugehen. Dies gilt vor allem dann, wenn es sich um eine Stiftung für den Stifter handelt.[971]

2. Österreich

Auch in der österreichischen Rechtsordnung sind Mechanismen vorgesehen, welche den Gläubigern des Stifters unter gewissen Voraussetzungen einen Zugriff auf das in die Stiftung eingebrachte Vermögen ermöglichen. Auch hier entstammen sie der Anfechtungsordnung und der Insolvenzordnung, die in Österreich unter anderem die Konkursordnung am 1. Juli 2010 ablösten;[972] sie sind durchaus mit der deutschen Rechtslage vergleichbar.

a. Anspruch des Schenkers wegen Dürftigkeit gemäß § 947 ABGB

Unabhängig von der Frage, ob die Erstdotation einer Stiftung eine Schenkung ist oder nicht, stellt § 946 ABGB den Grundsatz auf, dass Schenkungsverträge nicht widerrufen werden dürfen. Zwar enthält das ABGB in § 947 eine Vorschrift, die dem Rückforderungsanspruch gemäß § 528 BGB ähnelt. Sie gestattet dem Geschenkgeber im Falle solcher „Dürftigkeit, daß es ihm an dem nötigen Unterhalt gebricht", also im Falle des Mangels des notdürftigen, nicht aber des angemessenen Unterhalts,[973] lediglich einen Anspruch auf die gesetzlichen Zinsen des Geschenkes soweit diese zur Bestreitung seines Lebensunterhalt notwendig sind und dies dem Beschenken zuzumuten ist. Die Norm hat wegen der engen Voraussetzungen und der eingeschränkten Rechtsfolge kaum praktische Bedeutung.[974] Im Zusammenhang mit Privatstiftungen ist sie – soweit ersichtlich – noch nicht diskutiert worden.

b. Gläubigeranfechtung

Auch im österreichischen Recht haben die Absichtsanfechtung (§ 2 Nr. 1, 2 AnfO/§ 28 Nr. 1, 2 IO, ehemals 28 KO) und die Schenkungsanfechtung (§ 3 Nr. 1 AnfO/§ 29 Nr. 1 IO, ehemals § 29 Nr. 1 KO) besondere Bedeutung für Stiftungen.[975] Sie gestatten eine Anfechtung innerhalb von zehn beziehungsweise zwei Jahren.[976] Daneben bestehen noch besondere insolvenzrechtliche Tatbestände, die im Einzelfall ebenfalls relevant sein können (§§ 30,

970 *Hirte* in FS Werner, S. 222 (236 f.); *Kirchhof* in Münchener Kommentar AnfG, § 4 Rn. 39 ; *ders*. in Münchener Kommentar InsO, § 133 Rn. 19; *v. Oertzen*, Asset-Protection im deutschen Recht, S. 26 (31); *v. Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, S. 168 (173); *Bisle*, DStR 2012, S. 525 (526).

971 Vgl. dazu oben S. 71 ff.

972 Vgl. dazu *Nunner-Krautgasser*, ZInsO 2011, S. 117 ff.; *Riewe*, NZI 2010, 640 (640).

973 *Bollenberger* in *Koziol/Bydlinksi/Bollenberger*, ABGB, § 947 Rn. 1.

974 *Bollenberger* in *Koziol/Bydlinksi/Bollenberger*, ABGB, § 947 Rn. 1.

975 *Arnold*, PSG, § 4 Rn. 46; *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 34 Rn. 7; *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 90 ff.

976 Vgl. *Arnold*, PSG, § 4 Rn. 46 und oben S. 118 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

31 IO).[977] Durch die Anfechtung wird der Erwerber gezwungen, die Zwangsvollstreckung in den erworbenen Vermögensgegenstand zu dulden.

Gemäß § 3 Nr. 1 AnfO/§ 29 Nr. 1 IO sind innerhalb einer zweijährigen Frist unentgeltliche Verfügungen des Schuldners anfechtbar, soweit es sich nicht um die Erfüllung einer gesetzlichen Verpflichtung, um gebräuchliche Gelegenheitsgeschenke oder um Verfügungen in angemessener Höhe handelt, die zu gemeinnützigen Zwecken gemacht wurden oder durch die einer sittlichen Pflicht oder Rücksichten des Anstandes entsprochen worden ist. Wie in Deutschland macht dieser Anfechtungstatbestand nicht die Schenkung, sondern die unentgeltliche Verfügung zur Tatbestandsvoraussetzung. Mit dem vermögensrechtlichen Teil der Stiftungserklärung verpflichtet sich der Stifter, der Stiftung bestimmte Vermögenswerte zukommen zu lassen. Er tut dies in aller Regel unentgeltlich, so dass die Errichtung einer Stiftung von dem Tatbestand der Schenkungsanfechtung erfasst ist.[978]

§ 2 Nr. 1 AnfO/§ 28 Nr. 1 IO erklären Rechtshandlungen, die der Schuldner in der dem anderen Teil bekannten Absicht, seine Gläubiger zu benachteiligen, in den letzten zehn Jahren vorgenommen hat, für anfechtbar. § 2 Nr. 2 AnfO/§ 28 Nr. 2 IO erklärt benachteiligende Rechtshandlungen innerhalb von zwei Jahren für anfechtbar, wenn dem anderen Teil die Benachteiligungsabsicht bekannt sein musste. Diesbezüglich enthält § 2 Nr. 3 AnfO/§ 28 Nr. 3 IO eine Beweislastumkehr, wenn Rechtshandlungen zugunsten von Ehegatten und nahen Angehörigen des Schuldners vorgenommen wurden.

Die Tatbestände der § 2 AnfO/§ 28 IO setzen Benachteiligungsabsicht voraus. Diese ist gegeben, wenn der Schuldner (bedingt vorsätzlich) beabsichtigt, die Befriedigung seiner Gläubiger, wenn er sie auch nicht ganz oder teilweise unmöglich macht, zu verzögern oder zu erschweren.[979] § 2 Nr. 1 AnfO/§ 28 Nr. 1 IO setzt zudem positive Kenntnis des anderen Teils von der Benachteiligungsabsicht voraus; es ist dabei auf den Stiftungsvorstand abzustellen.[980] Auch bezüglich der schuldhaften Unkenntnis (§ 2 Nr. 1 AnfO/§ 28 Nr. 2 IO) ist auf den Stiftungsvorstand abzustellen: Sie eröffnet in solchen Fällen eine Anfechtungsmöglichkeit, in denen der Anfechtungsgegner aufgrund verschiedener Begleitumstände auf die Absicht des Schuldners hätte schließen können, wobei ein hoher Sorgfaltsmaßstab angelegt wird.[981] § 2 Nr. 3 AnfO/§ 28 Nr. 3 IO sehen zudem eine Beweislastumkehr vor. Der genannte Personenkreis muss, um die Anfechtungsmöglichkeit auszuschließen, beweisen, dass der Schuldner keine Benachteiligungsabsicht hatte beziehungsweise er die Benachteiligungsabsicht nicht kannte.[982] Es wird vorgeschlagen, diese Regelung auf Familienstiftungen analog anzuwenden, wenn der Begünstigtenkreis im Wesentlichen dem in § 2 Nr. 3 AnfO/§ 28 Nr. 3 IO genannten Personenkreis entspricht.[983]

---

977 *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 34 Rn. 7; *Welser* in *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht Bd. II, S. 397; *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 91.

978 *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 98; *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 34 Rn. 7.

979 *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 101.

980 *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 102.

981 *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 103.

982 *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 103.

983 *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 103.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

c. Zwangsvollstreckung und Satzungsvorbehalte

Im Unterschied zur deutschen Rechtslage muss sich der Stifter einer Privatstiftung nicht endgültig von seinem Vermögen trennen, sondern kann gemäß § 9 Abs. 2 Nr. 8 i. V. m. § 34 PSG den Vorbehalt, die Privatstiftung zu widerrufen, in die Satzung aufnehmen.[984] Der Stiftungsvorstand hat in diesem Fall einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen (§ 35 Abs. 2 Nr. 1 PSG), die Stiftung ist daraufhin abzuwickeln. Gemäß § 35 Abs. 4 PSG ist im Falle des Widerrufs, wenn nichts anderes vorgesehen ist, der Stifter der Letztbegünstigte. Besteht ein Widerrufsrecht und ist der Stifter tatsächlich Letztbegünstigter, können Gläubiger des Stifters das Widerrufsrecht beziehungsweise das Liquidationsguthaben gemäß §§ 331 ff. EO pfänden und vom Gericht ermächtigt werden, den Widerruf der Stiftung im Rahmen der in der Satzung vorgesehenen Regelungen zu erklären. Dies ergibt sich aus einer (analogen) Anwendung von § 333 Abs. 1 EO[985].[986]

Diese Überlegungen lassen sich auch auf ein vorbehaltenes Recht zu Satzungsänderungen übertragen (§ 33 Abs. 2 PSG). Ein Gläubiger, der gemäß §§ 331 ff. das Änderungsrecht des Stifters gepfändet hat, kann dem Stifter eine – gegebenenfalls bisher nicht bestehende – Begünstigtenstellung einräumen, die mit klagbaren Ansprüchen gegen die Stiftung ausgestattet ist und in diese die Zwangsvollstreckung betreiben.[987]

Der Stifter kann Zwangsvollstreckungen in Widerrufs- und Änderungsvorbehalte verhindern, indem er sie von Anfang an nicht in die Stiftungsurkunde aufnimmt oder inhaltlich beschränkt. Solche Gestaltungen können im Einzelfall sittenwidrig sein. Auch kann der Stifter seine Gestaltungsrechte nachträglich aufgeben. Die Aufgabe kommt allerdings ihrerseits als Anfechtungsgegenstand in Frage.[988]

3. Zusammenfassung

Als Mittel zum Vermögensschutz eignet sich die Familienstiftung sowohl nach österreichischem wie nach deutschem Recht nur, wenn eine langfristige Planung zugrunde liegt. Die

---

984 Siehe oben S. 118 ff.

985 § 333 Abs. 1 EO: Hat der Verpflichtete kraft des gepfändeten Rechtes die Ausfolgung einer Vermögensmasse oder die Theilung derselben und die Ausscheidung des ihm gebürenden Antheiles zu beanspruchen, so kann das Executionsgericht den betreibenden Gläubiger auf Antrag ermächtigen, dieses Recht des Verpflichteten in dessen Namen geltend zu machen und zu diesem Zwecke nach Maßgabe der Vorschriften des bürgerlichen Rechtes die Theilung oder die Einleitung des Auseinandersetzungsverfahrens zu begehren, Kündigungen vorzunehmen und die sonst zur Ausübung und Nutzbarmachung des gepfändeten Rechtes erforderlichen Erklärungen wirksam für den Verpflichteten abzugeben. […].

986 OGH v. 26.4.2006 – Az. 3 Ob 16/06h abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 142; *Berger* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, § 34 Rn. 7; *Arnold*, PSG, § 34 Abs. 16; *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 129 ff. mit ausführlicher Begründung; a. A. *Müller* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 267 (279).

987 *Arnold*, PSG, § 33 Rn. 74; *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, S. 139.

988 *Arnold*, PSG, § 33 Rn. 75, § 34 Rn. 18.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Errichtung von Stiftungen unterliegt in beiden Ländern der Gläubigeranfechtung, welche im Falle der Absichtsanfechtung ein Zugriff auf das Stiftungsvermögen innerhalb einer zehnjährigen Frist gestattet, allerdings dem Gläubiger auch vor nicht unerhebliche Beweisprobleme stellt. Außerhalb der Absichtsanfechtung oder nach Ablauf der zehnjährigen Frist ist es unter Zuhilfenahme von Familienstiftungen durchaus möglich, ein vollstreckungssicheres Sondervermögen zu schaffen, welches dem Stifter und seiner Familie dient. Allerdings muss die Trennung der Vermögenssphären zwischen Stiftung und Stifter, darauf beruht das Konzept des Vermögensschutzes bei der Stiftung, endgültig sein. Ein nach österreichischem Recht möglicher Widerrufs- oder Satzungsänderungsvorbehalt ermöglicht einen Gläubigerzugriff, der Schutzmantel der Stiftung wäre durchbrochen.

Mit Ausnahme der zehnjährigen Frist im Falle der Absichtsanfechtung sieht das deutsche Recht längere Anfechtungsfristen als das österreichische Recht vor. Diese können in der Regel nicht umgangen werden, wenn ein deutscher Stifter in Deutschland belegenes Vermögen in eine Privatstiftung einbringt.[989] Die Vollstreckung eines deutschen Gerichtsurteils in Österreich ist ohne weiteres möglich.[990]

989 Vgl. dazu *Kirchhof*, Münchener Kommentar AnfG, § 19 Rn. 10; *Reinhard* in Münchener Kommentar InsO, § 339; *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 124 f.

990 Siehe oben S. 144 f.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

E. Die Beendigung der Stiftung

Spiegelbildlich zur Anerkennung der Stiftung bedarf es nach deutschem Recht auch zu ihrer Auflösung eines staatlichen Aktes, welcher ihr die Rechtsfähigkeit entzieht, wobei dem stets ein stiftungsinterner Beschluss vorangehen muss, der das Eintreten eines Auflösungsgrundes feststellen kann oder die Auflösung der Stiftung aus anderen Gründen zum Gegenstand hat. [991] Dieser bedarf der Genehmigung durch die Stiftungsaufsicht,[992] welche die Einhaltung des Stifterwillens garantieren soll. Bundesgesetzlich geregelte Erlöschungsgründe sind die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Stiftung (§§ 86, 42 BGB), Unmöglichkeit des Stiftungszwecks oder Gemeinwohlgefährdung (§ 87 BGB). Weiterhin kann der Stifter in die Satzung Auflösungsgründe aufnehmen. Hierfür kommen insbesondere der Ablauf einer bestimmten Frist, die vollständige Erfüllung des Stiftungszwecks, der Eintritt einer bestimmten auflösenden Bedingung und der Eintritt eines sonstigen Umstandes in Betracht.[993]

Gemäß §§ 86, 47 BGB muss daraufhin eine Liquidation stattfinden, für diese ist die Stiftung noch rechtsfähig. Der Vermögensüberschuss ist dann an die anfallsberechtigten Personen, die der Stifter einer Familienstiftung in der Satzung festlegen wird, auszukehren.[994] Fehlt es an einer entsprechenden Satzungsbestimmung, fällt das Stiftungsvermögen dem Fiskus des Landes an, in dem die Stiftung ihren Sitz hatte (§ 88 Satz 2 BGB).

Gemäß § 35 Abs. 1 PSG wird die Privatstiftung aufgelöst, sobald die in der Stiftungserklärung vorgesehene Dauer abgelaufen ist (Nr. 1), über das Vermögen der Privatstiftung das Konkursverfahren eröffnet worden ist (Nr. 2), der Beschluss über die Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens Rechtskraft erlangt hat (Nr. 3), der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss gefasst hat (Nr. 4) oder das Gericht die Auflösung beschlossen hat (Nr. 5). Die Aufzählung ist abschließend. Die Ziffern Nr. 4 und 5 sind eine Zusammenfassung jeweils mehrerer Gründe und ein formaler

---

991 *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 11 Rn. 2; *Reuter* in Münchener Kommentar BGB, § 88 Rn. 1; *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 117 Rn. 1; *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 88 Rn. 2.

992 § 14 Abs. 2 Satz 2 StifG Baden-Württemberg; § 5 Abs. 1 Satz 3 StiftG Berlin; § 10 Abs. 1 Satz 2 StiftG Brandenburg; § 8 Abs. 2 Satz 1 StiftG Bremen; § 7 Abs. 3 StiftG Hamburg; § 9 Abs. 1 StiftG Hessen; § 7 Abs. 3 Satz 3 StiftG Niedersachsen; § 10 StiftG Nordrhein-Westfalen; § 8 Abs. 3 StiftG Rheinland-Pfalz; § 7 Abs. 3 Satz 2 StiftG Saarland; § 10 Abs. 2 i. V. m. § 9 Abs. 1 Satz 2 StiftG Sachsen; § 22 Abs. 4 StiftG Sachsen-Anhalt; § 5 Abs. 2 Satz 1 StiftG Schleswig-Holstein; § 11 Abs. 3 i. V. m. § 9 Abs. 3 StiftG Thüringen.

993 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 88 Rn. 3; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 11 Rn. 29 ff.; *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 117 Rn. 10 ff.

994 *Hüttemann/Rawert* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB, § 88 Rn. 6, 9; *Hof* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 11 Rn. 13, 21; *Stumpf* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 165.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Tatbestand. Die materiellen Auflösungsgründe, welchen durch § 35 Abs. 1 Nr. 4 und 5 PSG zur Geltung verholfen wird, sind in § 35 Abs. 2 PSG geregelt.[995]

Gemäß § 35 Abs. 2 PSG hat der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen, sobald ihm ein zulässiger Widerruf des Stifters zugeht (Nr. 1),[996] der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist (Nr. 2), eine nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, 100 Jahre gedauert hat, es sei denn, dass alle Letztbegünstigten einen einstimmigen Fortsetzungsbeschluss gefasst haben (Nr. 3),[997] oder andere in der Stiftungserklärung genannten Gründe gegeben sind. Kommt ein entsprechender Beschluss nicht zustande, kann jedes Mitglied eines Stiftungsorgans, jeder Begünstigte, jeder Letztbegünstigte, jeder Stifter und jede dazu in der Stiftungserklärung ermächtigte Person die Auflösung durch das Gericht beantragen (§ 35 Abs. 4 PSG); dann wird Auflösungsgrund § 35 Abs. 1 Nr. 5 PSG maßgeblich. Wird ein entsprechender Beschluss gefasst, obwohl kein Auflösungsgrund vorliegt, kann jeder aus dem genannten Personenkreis bei Gericht die Aufhebung des Beschlusses beantragen (§ 35 Abs. 5 PSG). In den Fällen des § 35 Abs. 1 Nr. 1 und 4 PSG muss der Stiftungsvorstand die Auflösung der Stiftung zur Eintragung in das Firmenbuch anmelden. Wird die Stiftung aufgrund eines Gerichtsbeschlusses aufgelöst, so hat das Gericht das Firmenbuchgericht zu benachrichtigen; die Auflösung ist dann von Amts wegen in das Firmenbuch einzutragen (§ 35 Abs. 5, 6 PSG).

An die Auflösung schließt sich sodann die Liquidation an. Zu diesem Zweck muss der Vorstand der Stiftung die Gläubiger der Stiftung unter Hinweis auf die Auflösung auffordern, ihre Ansprüche innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung der Auflösung geltend zu machen (§ 36 Abs. 1 PSG). Das verbleibende Vermögen ist auf den Letztbegünstigten zu übertragen (§ 36 Abs. 2 PSG). Ist kein Letztbegünstigter vorhanden oder will er das verbleibende Vermögen nicht übernehmen und ergibt sich sonst keine Regelung aus der Stiftungserklärung, fällt das Vermögen der Republik Österreich an (§ 36 Abs. 4 PSG).

Die Regelungen über die Beendigung gleichen sich in beiden Rechtsordnungen. Dem Stifter steht es frei, Auflösungsgründe, insbesondere eine bestimmte Dauer der Stiftung, in die Satzung aufzunehmen und Letztbegünstigte zu bestimmten. Im Unterschied zur deutschen Rechtslage ist eine obrigkeitliche Kontrolle bezüglich des Auflösungsbeschlusses in Österreich nicht zwingend vorgesehen; nur auf spezielle Anrufung hin wird diese gewährt. Jedenfalls kann aber in beiden Ländern durch eine entsprechende Anfallsklausel sichergestellt werden, dass den Destinatären nach der Liquidation das verbleibende Stiftungsvermögen zufällt.

---

995 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 87; *Riel* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss (*Hrsg.), PSG, § 35 Rn. 14; *Arnold*, PSG, § 35 Rn. 2.

996 Siehe oben S. 118 ff.

997 Siehe oben S. 66 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. Teil: Stiftungssteuerrecht

Im Rahmen von Nachfolgegestaltungen sind neben zivilrechtlichen Überlegungen stets auch die Steuerfolgen, welche durch die in Frage kommenden Gestaltungen ausgelöst werden, von Bedeutung. Nicht selten werden bestimmte zivilrechtliche Gestaltungen nur im Hinblick auf günstige Steuerfolgen gewählt.[998] In der öffentlichen Diskussion findet dabei oft die Legitimität der Steuergestaltung keine Anerkennung, obwohl natürlich niemand verpflichtet ist, steuerlich ungünstige Gestaltungen zu wählen, sondern es vielmehr die „magna charta"[999] des Steuerpflichtigen ist, sich möglichst steuergünstig zu verhalten.[1000] Insbesondere der Familienstiftung haftet aber das Vorurteil an, sie sei ein Vehikel zur Inanspruchnahme von als nicht gerechtfertigt empfundenen steuerlichen Vorteilen.[1001] Auch die österreichischen Privatstiftungen stehen wegen der besonderen Regelungen, welche für sie bestehen, in der Kritik.[1002]

Ob und inwieweit diese Vorbehalte den Tatsachen entsprechen, Stiftungen also tatsächlich ein steuergünstiges Instrument der Nachfolgegestaltung sind, wird Gegenstand des 3. Teils der vorliegenden Untersuchung sein. Hierzu werden zunächst die Steuerfolgen der Errichtung einer inländischen Familienstiftung dargestellt und mit einem Rechenbeispiel veranschaulicht. Um eine Aussage über die Vorteilhaftigkeit zu treffen, schließt sich ein Vergleich mit den Steuerfolgen, welche im Falle der gesetzlichen Erbfolge einträten, an. Um festzustellen, ob die Gründung einer österreichischen Privatstiftung für einen Inländer aus steuerlicher Sicht sinnvoll ist, folgt die Untersuchung der steuerlichen Konsequenzen in dieser Konstellation, die ebenfalls mit einem Beispiel unterlegt ist.[1003]

Die Darstellung der Steuerfolgen orientiert sich am Lebensweg der Stiftung, beginnt also mit der Errichtungsbesteuerung, setzt sich über die Besteuerung der laufenden Aktivitäten der Stiftung fort und endet mit den Steuerfolgen, die anlässlich der Auflösung der Stiftung eintreten. Als separate Steuerrechtssubjekte erfolgt die Erörterung der Besteuerung der Destinatäre getrennt.[1004]

---

998 Vgl. dazu nur *v. Sothen* in *Scherer* (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 35 Rn. 1.
999 Fischer in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 42 Rn. 3.
1000 Vgl. *Rödder* in *Hüttemann* (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, S. 94 (94 ff.).
1001 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 8; *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1370).
1002 Vgl. nur *W. Doralt* in FS P. Doralt, S. 137 (137 ff.).
1003 Zum notwendigen Prüfungsprogramm vgl. auch *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (378).
1004 Zum notwendigen Prüfungsprogramm vgl. auch *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (378).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

A. Deutsche Familienstiftung mit inländischen Stiftungsbeteiligten

Ein einheitliches Stiftungssteuerrecht gibt es in Deutschland nicht. Die relevanten Vorschriften sind vielmehr in verschiedenen Einzelsteuergesetzen enthalten, insbesondere dem ErbStG, dem KStG mit Verweis in das EStG, der AO und dem AStG und bilden – so meinen *Pöllath/Richter* – ein „Wirrwarr von nur z. T. aufeinander abgestimmten Einzelvorschriften“[1005].

I. Besteuerung der Stiftung

Die rechtsfähige Stiftung ist juristische Person und damit selbst Steuersubjekt. Sie ist von § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG erfasst.[1006] Im Grundsatz ist sie also – auch steuerlich – von den mit ihr in Zusammenhang stehenden Personen, namentlich Stifter und Destinatär, getrennt. Allerdings ist diese Trennung im deutschen Recht nicht strikt; dem Umstand, dass die Familienstiftung im Wesentlichen einer Familie dient, wird durch einen Durchgriff auf die hinter der Stiftung stehenden Personen[1007], also einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Rechnung getragen. Dieser Durchgriff wirkt sich teilweise positiv, teilweise negativ aus.[1008]

1. Errichtung

Die Errichtung einer Stiftung kann die Tatbestände verschiedener Steuergesetze erfüllen. Besondere Relevanz hat dabei allerdings die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Errichtung einer Stiftung kann jedoch auch ertragsteuerliche Auswirkungen nach sich ziehen.

a. Erbschaftsteuer

Das ErbStG unterwirft im Grundsatz den unentgeltlichen Übergang von Vermögen der Erbschaft- und Schenkungsteuer.[1009] Auch die unentgeltliche Übertragung von Vermögen auf eine Stiftung unterliegt der Erbschaftsteuer. § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i. V. m § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG legen fest, dass der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung als Erwerb von Todes wegen zu betrachten ist. Dies betrifft die Errichtung der Familienstiftung von Todes wegen,[1010] erfasst ist jedoch lediglich die Erstausstattung der Stiftung. Zustiftungen von Todes wegen hingegen werden bereits von § 3 Abs. 1 Nr. 1

1005 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 39 Rn. 14.

1006 Vgl. dazu *Rengers* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 1 KStG Rn. 80, 90 ff.; *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 711.

1007 Vgl. BT-Drs. 14/2683, S. 114.

1008 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch § 13 Rn. 43, § 39 Rn. 3, 11 ff.; *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 56.

1009 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 1; *Meincke*, ErbStG, § 1 Rn. 1, 3; § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bildet hiervon eine Ausnahme, siehe unten S. 175 ff.

1010 Vgl. dazu oben S. 116.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ErbStG erfasst.[1011] Ergänzend dazu wird durch § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG auch der Übergang von Vermögen auf eine Stiftung aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden der Erbschaftsteuer unterworfen, die lebzeitige Zustiftung hingegen erfasst § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.[1012]

Die Einordnung in eine der drei Steuerklassen (§ 15 ErbStG) und die Gewährung von Freibeträgen (§ 16 ErbStG) hängt von dem Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbers zu dem Erblasser beziehungsweise Schenker ab, der Steuersatz (§ 19 ErbStG) richtet sich nach Steuerklasse und Höhe des Erwerbs. Er kann zwischen 7 % und 50 % betragen.

aa. Privilegierung durch § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

Die Bemessungsgrundlage ist der Wert der auf die Stiftung übergehenden Vermögensgegenstände, die Ermittlung richtet sich nach §§ 10 ff. ErbStG.[1013] Dem Grundsatz nach ist eine Stiftung im Verhältnis zu dem Stifter, da sie mit dem Stifter nicht verwandtschaftlich verbunden sein kann und somit nicht in die Steuerklassen I oder II fällt, in die Steuerklasse III (§ 15 Abs. 1 ErbStG) einzuordnen.[1014] Dies bedeutet eine Besteuerung mit einem Steuersatz zwischen 30 % und 50 % (ab EUR 13 Mio.). Für Familienstiftungen sieht § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG[1015] allerdings eine Privilegierung vor: Demnach ist in den Fällen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG und § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG, also den für die Erstausstattung der Stiftung relevanten Erwerbstatbeständen, der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Stifter zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet ist. Das ErbStG nennt den Begriff der Familienstiftung also nicht ausdrücklich, sondern greift auf eine Umschreibung zurück, die nicht nur in § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG vorkommt, sondern auch in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG genannt wird. Familienstiftungen werden durch diese Vorschrift einer Ersatzerbschaftsteuer im Abstand von 30 Jahren unterworfen.[1016] Allgemein wird angenommen, dass die Umschreibungen in § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG und § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG den gleichen Inhalt haben.[1017]

1011 *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 3 Rn. 320; *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 60; *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 759.

1012 *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 7 Rn. 8; *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 62; *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 759.

1013 Zu Detailfragen vgl. bspw. *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 69 ff.

1014 *Richter* in *Beuthien/Gummert*, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 81; *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 101; *Meincke*, ErbStG, § 15 Rn. 19.

1015 Die entsprechende Vorschrift in § 9 Abs. 2 ErbStG i. d. F. von 1925 lautete: „[…] ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigtem zu dem Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien gemacht ist.“ Vgl. dazu *Kipp*, ErbStG (1925), § 9 Rn. 6.

1016 Siehe dazu S. 175 ff.

1017 So wohl *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 15 Rn. 39, der wg. Einzelheiten auf seine Kommentierung zu § 1 verweist; ebenso *Längle/Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 50; ähnlich *Meinke*, ErbStG, § 15 Rn. 19; *Knobel* verweist in

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Dies überzeugt, denn die beiden Vorschriften sind miteinander verzahnt, obwohl im Steuerrecht – welches zur Eingriffsverwaltung zählt – der Grundsatz gilt, dass Unklarheiten sich nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken dürfen.[1018] Demnach müsste § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG restriktiv, § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG hingegen expansiv ausgelegt werden.[1019] Jedoch soll auf der einen Seite die Privilegierung des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG dem Umstand Rechnung tragen, dass die Höhe des Steuersatzes und die der Freibeträge bei der Erbschaftsteuer von dem Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbers zu dem Übertragenden abhängen.[1020] Es wäre unbillig, der Familienstiftung, die als solche nicht mit dem Stifter verwandt sein kann, die Vorteile zu verweigern, welche die Begünstigten der Stiftung, wären sie unmittelbar Erwerber des auf die Stiftung übertragenen Vermögens geworden, erhalten hätten. Auf der anderen Seite gleicht § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG die Unsterblichkeit der Stiftung aus. Sie stirbt nicht, entsprechend fiele keine Erbschaftsteuer an, obwohl die Erträge des Vermögens, deren Quelle im üblichen Generationenwechsel der Erbschaftsteuer unterläge, doch einer Familie dauerhaft zur Verfügung stünden.[1021] Die Vorschriften sollen durch ihr Zusammenwirken also Ungleichbehandlungen, welche sich auf der einen oder anderen Seite durch den Rückgriff auf eine Familienstiftung ergeben können, ausgleichen, so dass sie zwingend den gleichen Inhalt haben müssen. Nur dies kann dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, der stets der Maßstab der Auslegung sein muss.[1022]

(1) Familienstiftung im Sinne von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

Die in Rede stehenden Vorschriften weisen begriffliche Unsicherheiten auf. Das BVerfG hat allerdings die Stimmen im Schrifttum, die den Tatbestand als unbestimmt und damit verfassungswidrig beurteilen,[1023] verworfen und festgestellt, der Steuertatbestand sei in seinen Voraussetzungen und seinem Inhalt so formuliert, dass die Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten danach ausrichten könnten. Ob eine Stiftung eine Familienstiftung sei, ließe sich mit Hilfe der anerkannten Auslegungsregeln hinreichend sicher erkennen.[1024] Maßgeblich für die Anwendung der Privilegierung des § 15 Abs. 2 Satz 1

Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 44 ebenfalls auf die Ausführungen zu § 1 ErbStG; von einer parallelen Verwendung geht auch *Meyer zu Hörste*, BB 1974, S. 1633 (1633) aus; in diese Richtung auch *Jülicher*, StuW 1995, S. 71 (77); *ders.*, StuW 1999, S. 363 (365); *Pöllath/ Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 53 stellen zwar die Sinnhaftigkeit der Wortgleichheit in Frage und weisen auf die unterschiedlichen wirtschaftlichen Folgen hin, ein Gegenvorschlag unterbleibt indes in Bezug auf die Bestimmung des „wesentlichen Interesses"; *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 82, 123 differenziert hinsichtlich der Begrifflichkeit nicht zwischen den Vorschriften.

1018 *Gersch* in *Klein* (Hrsg.), AO, § 4 Rn. 26 m. w. N.

1019 *Binz/Sorg*, DB 1988, S. 1822 (1823) denken, diese „Rosinentheorie" sei „nicht haltbar".

1020 Vgl. dazu bspw. *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 97.

1021 BT-Drs. 7/1333, S. 3.

1022 Zur subjektiv-historischen Auslegung von Gesetzen vgl. *Hillgruber* in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 97 Rn. 55 ff. m. w. N.

1023 Bspw. *Klein*, DB 1973, S. 2323 (2323 f.); Nachweise dazu bei *Meincke*, StuW 1982, S. 169 (170, dort FN 8).

1024 BVerfG v. 8.3.1983 – Az. 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, S. 312 (323 f.); wieso trotzdem eine nähere Bestimmung wünschenswert gewesen wäre, erläutert bspw. *Flämig*, DStZ 1986, S. 11 (12).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ErbStG ist, ob es sich um eine Stiftung handelt, die „wesentlich im Interesse einer Familie" errichtet wurde.

(a) Familie

Weitgehende Einigkeit besteht über den Begriff der „Familie", welcher den Kreis der durch Abstammung, Heirat oder häusliche Gemeinschaft verbundenen Angehörigen im Sinne von § 15 AO umfasst.[1025] Obwohl von dieser Definition nicht streng genommen erfasst, kann auch eine Stiftung Familienstiftung sein, die lediglich einen Destinatär hat, welcher mit dem Stifter verwandt ist.[1026] Umstritten ist jedoch, was unter „Interesse" zu verstehen ist und wann die Stiftung „wesentlich" im Interesse der Familie errichtet ist.

(b) Interesse

Der Begriff des „Interesses" muss über bloße Destinatszahlungen hinausgehen, auch andere Mittelverwendungen zugunsten der Familie können für die Qualifikation als Familienstiftung beachtlich sein. Dies ergibt sich bereits aus einem Vergleich zu § 15 Abs. 1 AStG, der explizit auf Bezugs- und Anfallsberechtigung abstellt.[1027] Rechtsprechung und Verwaltung neigen zu einer sehr weiten Interpretation. Demnach unterfallen dem Begriff des „Interesses" alle Vermögensvorteile, welche die begünstigten Familien aus dem Stiftungsvermögen

---

Das BVerfG hatte auf Vorlage des FG Düsseldorf v. 10.6.1981 – Az. IV 478/78 Erb, BB 1982, S. 483 f. zu entscheiden, wobei das FG seine Vorlage mit einem Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot und einer Verletzung des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes begründete.

1025 *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 65; *Meincke*, ErbStG, § 1 Rn. 13; *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 1 Rn. 12; *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 13; *Meßbacher-Hönsch* in *Wilms/Jochum* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 39; *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 34 ff.; *Flämig*, DStZ 1986, S. 11 (14, 15); § 15 Abs. 1 AO zählt Verlobte, Ehegatten, Verwandte und Verschwägerte in gerader Linie, Geschwister, Kinder von Geschwistern, Ehegatten der Geschwister und Geschwister der Ehegatten, Geschwister der Eltern sowie Pflegeeltern und Pflegekinder zum Kreis der Angehörigen; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 68 wollen für § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG den Familienbegriff des § 15 AO, für § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG hingegen jedes Verwandtschaftsverhältnis der Steuerklassen I und II als Familie verstehen; für eine Anwendung des Familienbegriffs i. S . v. § 15 AO im Rahmen des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG dagegen *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 82.

1026 RFH v. 30.11.1933 – Az. V e 17/33, RStBl. 1934, S. 75 (75); *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 39 m. w. N.; vgl. zur Problematik bei Großfamilien mit mehr als 1000 potentiell Berechtigten *Schiffer*, DStR 2005, S. 508 (511); *ders.* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 69.

1027 *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 41; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 79; *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 69; *Flämig*, DStZ 1986, S. 11 (14).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ziehen.[1028] Neben Bezugs- und Anfallsrechten zählen demnach auch die unentgeltliche oder vergünstigte Nutzung von Stiftungsvermögen, wie beispielsweise Immobilien zu Wohnzwecken, oder der Einsatz von Personal der Stiftung für die Destinatäre im Rahmen des eigenen Hausstandes, dazu. Enthält das Vermögen der Stiftung Kunstbesitz, ist nach diesem Verständnis die Möglichkeit, mit diesem zu leben und umgeben zu sein, ein Vermögensvorteil.[1029] Diese Interpretation wird zum Teil als zu weit kritisiert. Eine telelogische Auslegung der Vorschrift gebiete stets eine Einzelfallbetrachtung und eine Untersuchung, ob die fraglichen Interessen tatsächlich von Sinn und Zweck der Vorschrift umfasst seien. Dies sei insbesondere bei der erwähnten Möglichkeit des Kunstgenusses zu verneinen, es stehe eine ideelle Komponente im Vordergrund; auch spreche gegen diese Ansicht, dass Kunst und Kultur an anderer Stelle als gemeinnützig – und damit als besonders förderungswürdig (§ 52 Abs. 2 Nr. 5 AO) – anerkannt seien.[1030]

Dem ist lediglich insoweit zu folgen, als dass eine Untersuchung stets an Sinn und Zweck der Vorschrift ausgerichtet sein muss. Die besonderen Vorschriften innerhalb des ErbStG zur Familienstiftung sollen die Unsterblichkeit der Stiftung ausgleichen. Entsprechend sind sie auszulegen und daher muss stets eine Parallele zu der Situation, die einträte, verzichtete man auf den Einsatz des Gestaltungselementes der Stiftung, gezogen werden. Erbte jemand Kunstgegenstände, bestände kein Zweifel daran, dass der Erwerb, gegebenenfalls privilegiert durch § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, zu versteuern wäre. Durch die Errichtung einer Stiftung wird gerade der regelmäßige Anfall der Erbschaftsteuer vermieden; dies gleicht die Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer aus.[1031] Stellt die Stiftung also die Kunstgegenstände einer Familie zur Verfügung, dient sie damit deren Interessen, sie gewährt einen vermögenswerten Vorteil.[1032] Auch wenn dieser einen ideellen Wert haben mag, widerspricht dies der Annahme eines vermögenswerten Vorteils nicht. Dies ist für die Besteuerung aber nicht maßgeblich, selbst wenn der ideelle Wert im Vordergrund stehen sollte, denn der Begriff des Interesses ist teleologisch auf den Steuerrechtsgedanken zu reduzieren, womit er lediglich Vermögensinteressen erfasst.[1033] Im Übrigen ergibt sich das Gegenteil entgegen *Wachter* und *Schiffer* aus § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO gerade nicht, denn diese Vorschriften setzten stets eine Förderung der Allgemeinheit voraus, die Grund und Rechtfertigung für die Privilegierungen durch das Gemeinnützigkeitsrecht ist.[1034] Diese Anforderung erfüllt eine Familien-

---

1028 BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116); die Finanzverwaltung betont in ErbStR 2011, RE 1.3 Abs. 3 sogar, dass „Vermögensinteressen im weitesten Sinne“ umfasst sind; *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 1 Rn. 13.

1029 BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116); ErbStR 2011, RE 1.2 Abs. 3.

1030 *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 41; *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 69; sachgerechter hierzu *Jülicher*, StuW 1999, S. 363 (366), der meint, die Freude am Kunstgenuss sei eine bloße Reflexwirkung und könne deshalb für die erbschaftsteuerliche Beurteilung nicht maßgebend sein.

1031 So übrigens auch *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 73, der allerdings – insoweit widersprüchlich – den Kunstgenuss nicht einbeziehen möchte.

1032 Dies erkennt im Grundsatz auch *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 41, an; BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116).

1033 *Meßbacher-Hönsch* in *Wilms/Jochum* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 35.

1034 Vgl. zur Rechtfertigung der Steuervergünstigungen des Gemeinnützigkeitsrechts, §§ 51 ff. AO, *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, S. 32 ff.; *Schauhoff* in *Schauhoff* (Hrsg.) Handbuch der Gemeinnützigkeit, Grundlegung, Rn. 1 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

stiftung jedoch nicht. Statt der Allgemeinheit fördert diese nur eine oder mehrere Familien, es gibt also keinen Grund für eine Privilegierung.

Entgegen dem Hessischen FG ist der Begriff aber nicht so weit zu verstehen, dass auch die „satzungsmäßigen, von der Stiftungsorganisation her durchsetzbaren Einflussmöglichkeiten auf das Stiftungsvermögen, seine Verwaltung bis hin zu einer unternehmerischen Tätigkeit der Stiftungsorgane" darunter zu subsumieren sind,[1035] jedenfalls nicht isoliert betrachtet. Das ErbStG knüpft als Bereicherungssteuer an einen Vermögenszuwachs an, die Ersatzerbschaftsteuer ist eine besondere Vermögensteuer, die an den Bestand des Stiftungsvermögens anknüpft. Entsprechend muss auch der Begriff des „Interesses" in dem Sinne ausgelegt werden, dass er „Vermögensinteressen" und nicht ideelle Interessen, denen kein Vermögenswert zukommt, umschreibt.[1036]

Die Finanzverwaltung meint, es komme auf die tatsächliche Inanspruchnahme der Vermögensvorteile nicht an.[1037] Dies überzeugt nur insoweit, als dass sich diese Auffassung auf Vermögensvorteile bezieht, welche die Destinatäre zwar nutzen könnten, dies aber tatsächlich nicht tun, ähnlich einem nicht in Anspruch genommenen Wohnrecht. Der Stifter bestimmt durch die Festlegung des Zwecks im Rahmen des Stiftungsgeschäftes das Wesen der Stiftung und bestimmt damit gleichfalls die Steuerfolgen für das Steuersubjekt Stiftung. Nicht maßgeblich kann insoweit das Verhalten von Destinatären sein.[1038] Thesauriert aber die Stiftung ihre Erträge, obwohl die Satzung Ausschüttungen zuließe, und haben die Destinatäre keinerlei Einfluss auf die Ausschüttungspraxis, ist die Ansicht der Finanzverwaltung wenig überzeugend, denn hinter der Auslegung des Begriffes der Familienstiftung steht letztlich der Gedanke, dass die Familienmitglieder des Stifters eine gesellschafterähnliche Stellung haben.[1039] Anders ist die Lage zu beurteilen, wenn die Ausschüttungen an objektiv bestimmbare Voraussetzungen geknüpft sind, die innerhalb des 30-Jahreszeitraumes nicht eintreten.[1040] Allerdings kann dann eine verbotene Selbstzweckstiftung vorliegen.[1041]

(c) Umfang des Interesses

Ebenfalls unklar ist, wann das Interesse das erforderliche Ausmaß annimmt, um als „wesentlich" qualifiziert zu werden.[1042] Die Rechtsprechung nimmt eine wertende Betrachtung vor und bejaht ein wesentliches Interesse, wenn die Familie der Stiftung das Gepräge gibt. Eine Familienstiftung läge demnach vor, wenn die Stiftung ohne die Bindung an die Familie

---

1035 Hessisches FG v. 14.12.1993 – Az. 10 K 3717/88, EFG 1994, S. 493 (494).

1036 *Jülicher*, StuW 1995, S. 71 (75); *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 73; *Meßbacher-Hönsch* in *Wilms/Jochum* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 35; *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz* (Hrsg.), ErbStG, § 3 Rn. 17.

1037 ErbStR 2011, RE 1.2 Abs. 5 S. 6; BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116).

1038 A. A. *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 73.

1039 Vgl. BFH v. 3. 11. 2010 – Az. I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 (417 f.); dazu auch *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 46, 49 m. w. N.

1040 BFH v. 18.11.2009 – Az. II R 46/07, BFH/NV 2010, S. 898 (899).

1041 Siehe oben S. 78 ff.

1042 Zur historischen Auslegung in Bezug auf die Vorgängernorm des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG (§ 10 Abs. 2 ErbStG i. d. F. v. 1.4.1959, BGBl. 1959 I, S. 187) vgl. *Jülicher*, StuW 1995. S. 71 (76); *Laule/Heuer*, DStR 1987, S. 495 (496).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

eine andere wäre. Die Schwelle zur Wesentlichkeit wird niedrig angesetzt: Nur dann, wenn die Familie keine oder nur ganz geringfügige Einflussnahmemöglichkeiten besitzt, sei es gerechtfertigt, die Stiftung nicht mehr als Familienstiftung zu qualifizieren.[1043] Der BFH hat insoweit das Urteil des Hessischen FG bestätigt. Dabei ist er aber nicht auf die sehr weite Interpretation der Schwelle der Wesentlichkeit durch das Hessische FG eingegangen, auf die es im konkreten Fall, in dem 85 % der Erträge an die Familie ausgeschüttet wurden, gar nicht ankam. Stattdessen liegt nach Ansicht des BFH eine Familienstiftung vor, wenn „nach der Satzung und ggf. dem Stiftungsgeschäft ihr Wesen darin besteht, es den Familien zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen, soweit es einer Nutzung zu privaten Zwecken zugänglich ist, zu nutzen und die Stiftungserträge aus dem gebundenen Vermögen an sich zu ziehen."[1044] Die notwendigen Zugriffs- und Nutzungsmöglichkeiten könnten sich demnach allein aus der Natur des Stiftungszwecks oder aber in Verbindung mit dem Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung ergeben.[1045] Die Rechtsprechung nimmt also eine qualitative Betrachtung vor und vermeidet jede quantitative Aussage. Insbesondere wird kein Prozentsatz in Bezug auf die Mittelverwendung der Stiftung angegeben, dessen Überschreitung zu ihrer Qualifikation als Familienstiftung führt.[1046]

Die Finanzverwaltung hingegen mischt qualitative und quantitative Merkmale. In Anlehnung an § 15 Abs. 2 AStG sei eine Familienstiftung stets anzunehmen, wenn nach der Satzung der Stiftung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind. Sind die Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtigt, können zusätzliche Merkmale das „wesentliche Familieninteresse" begründen. Als solches Merkmal komme insbesondere ein wesentlicher Familieneinfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung in Betracht.[1047]

Innerhalb der Literatur werden zumeist die Auffassungen von Rechtsprechung und Finanzverwaltung als zu extensiv kritisiert und quantitative Abgrenzungen, oft unter Nennung eines bestimmten Prozentsatzes, vorgeschlagen.[1048] *Flämig* beispielsweise leitet aus dem Wortlaut „wesentlich" ab, dass das Familieninteresse das Wesen der Stiftung, also ihre

---

1043 Hessisches FG v. 14.12.1993 – Az. 10 K 3717/88, EFG 1994, S. 493 (495).

1044 BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116); zur wertenden Gesamtschau vgl. auch BFH v. 18.11.2009 – Az. II R 46/07, BFH/NV 2010, S. 898 (899).

1045 BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116); ähnlich BFH v. 18.11.2009 – Az. II R 46/07, BeckRS 2009, 25015985 Rn. 16.

1046 *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 81 ff., meint, der BFH löse den Fall tatsächlich doch über ein quantitatives Kriterium, wobei er aber nicht berücksichtigt, dass hier die Quantität zur Begründung der Qualität herangezogen wurde und schreibt dem BFH zu, der Löwenanteilstheorie zu folgen, *Schiffer*, a. a. O., Rn. 91, was nicht überzeugen kann.

1047 ErbStR 2011, R E 1. 2 Abs. 2; vgl. bereits koordinierte Ländererlasse v. 28.10.1983, bspw. Erlass des FinMin Baden-Württemberg S 3800 A – 6/79 DStR 1983, S. 744 f. (744 f.); *Laule/Heuer*, DStZ 1987, S. 495 (498 f.) melden hieran methodische Bedenken an. Dies lässt sich mit der Ansicht des BFH wohl in den allermeisten Fällen vereinbaren; zu weit geht indes wohl *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 17, der meint, die Finanzverwaltung folge nun weitestgehend der Rspr.

1048 Auswertung der Literatur mit Diskussion bspw. bei *Jülicher*, StuW 1995, S. 71 (76 f.); *ders.* StuW 1999, S. 363 (364); *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrecht, § 22 Rn. 40 ff.; besonders eingehend *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG, § 1 Rn. 74 ff.; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 80 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Eigenart, ausmachen müsse. Dies könne erst ab 90 % angenommen werden.[1049] *Meincke* und *Michel* meinen, dass der Familienbezug der Stiftung den „Löwenanteil" ausmachen müsse, der bezogen auf die Bezugs- und Anfallsberechtigung in keinem Fall unter 75 % anzusetzen sei.[1050] *Meyer zu Hörste* leitet aus dem Wortlaut eine 50 %-Grenze ab.[1051]

All dies ist wenig überzeugend. Dem Wortlaut lässt sich mit hinreichender Sicherheit gerade keine quantitative Grenze entnehmen. Auch die Gesetzgebungsmaterialien enthalten keinen Anhaltspunkt für eine bestimmte Prozentgrenze.[1052] Die Unterscheidung zu § 15 Abs. 2 AStG, der eine solche enthält, zeigt gerade, dass der Gesetzgeber stets eine Einzelfallbetrachtung durch die Finanzverwaltung vornehmen lassen wollte, denn anderenfalls hätte es nahe gelegen, eine ähnliche Regelung wie im AStG auch in das ErbStG aufzunehmen. Vielmehr muss also, statt starr eine Grenze anzuwenden, eine umfassende Analyse des Stiftungszwecks und der (voraussichtlichen) Geschäftsführung durchgeführt werden. Die Zielsetzung der Regelungen über die Familienstiftung im ErbStG, nämlich dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG im Vergleich mit Sachverhalten zu genügen, in denen zur Nachfolgegestaltung keine Familienstiftung zur Anwendung kommt, muss besondere Beachtung finden.[1053] Letztlich ist also eine qualitative Bewertung vorzunehmen. Prozentgrenzen, auch eine Anlehnung an § 15 Abs. 2 AStG, wie die Finanzverwaltung dies praktiziert, kommt nur indizielle Bedeutung zu.[1054]

Fraglich ist jedoch, welche Kriterien zur Beurteilung herangezogen werden müssen. Insoweit ist das Vorgehen der Finanzverwaltung, welche Stiftungen anhand von Bezugs- und Anfallsberechtigung und Familieneinfluss auf die Stiftung beurteilt,[1055] im Ausgangspunkt nicht fernliegend, jedoch bedarf es einer Modifikation: Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass ab einer Bezugs- und Anfallsberechtigung von mehr als 50 % in jedem Falle eine Familienstiftung anzunehmen sei. Ab einer Bezugs- und Anfallsberechtigung von 25 % könne eine Familienstiftung vorliegen, wenn besondere Merkmale ein Familieninteresse begründen, wie wesentlicher Einfluss auf die Geschäftsführung.[1056] Jedoch wird bei diesem Modell Sinn und Zweck der Regelung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, die Einschaltung einer Stiftung zur Vermögensnachfolge ähnlich der Nachfolgegestaltung ohne Stiftung zu behandeln, was Gebot von Art. 3 Abs. 1 GG sein soll,[1057] nicht ausreichend Rechnung getragen.[1058] Die anderen Tatbestände des ErbStG legen stets einen Erwerb zugrunde.[1059] Durch den Erwerb von Todes wegen bzw. die Schenkung unter Lebenden wird der fragliche Vermögensgegenstand dem Erwerber zivilrechtlich zugeordnet. Damit geht immer auch eine – ggf. eingeschränkte – Herrschaftsmacht über das Erworbene einher. Dies gilt es bei der

---

1049 *Flämig*, DStZ 1986, S. 11 (17).
1050 *Meincke/Michel*, ErbStG, § 1 Rn. 12.
1051 *Meyer zu Hörste*, BB 1974, S. 1633 (1634).
1052 Vgl. BT.-Drs. 7/1333.
1053 Im Ansatz so auch BFH v. 18.11.2009 – Az. II R 46/07, BeckRS 2009, 25015985 Rn. 16; letztlich geht auch der BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116) in dieser Weise vor.
1054 In diese Richtung auch *Laule/Heuer*, DStZ 1987, S. 495 (500 f.); *Felix*, DStZ 1982, S. 355 (357).
1055 Siehe FN 1047.
1056 ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 2.
1057 *Geck* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 1 Rn. 47.
1058 Vgl. näher dazu S. 175 ff.
1059 Vgl. *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 4; *Meincke*, ErbStG, § 1 Rn. 8.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Auslegung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, der Stiftungslösungen wirtschaftlich ähnlich wie die Erwerbe der § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG behandeln möchte, zu berücksichtigen: Voraussetzung für die Annahme einer Familienstiftung ist daher stets ein wesentlicher Einfluss der Familie auf die Geschäftsführung der Stiftung. Ein wesentlicher Einfluss kann indes nur angenommen werden, wenn Entscheidungen jedenfalls nicht gegen den Willen der Familie getroffen werden können. Dies bestätigt auch der Gesetzgeber implizit durch die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG,[1060] der eine gesellschafterähnliche Position des Destinatärs voraussetzt.[1061]

Erst wenn feststeht, dass die Familie – freilich im Rahmen der Satzung – ihren Willen durchsetzten kann, sie also einen Einfluss hat, der die Verfügungsmacht, wie sie bei der Erfüllung der anderen erbschaftsteuerlichen Tatbestände regelmäßig erlangt wird, substituiert, kann überhaupt erst eine Familienstiftung vorliegen. In einem zweiten Schritt ist dann zu prüfen, ob Bezugs- oder Anfallsberechtigung so ausgestaltet sind, dass sie wesentlich den Interessen einer Familie dienen. Insoweit ist als Untergrenze in Anlehnung an § 15 Abs. 2 AStG zu verlangen, dass die familienzugehörigen Destinatäre zu wenigstens der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind.

(d) Beurteilungszeitpunkt

Eine letzte, nicht minder relevante Unklarheit im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Begriffsbestimmung betrifft den Zeitpunkt, an welchem die Frage, ob eine Familienstiftung vorliegt, zu beurteilen ist. Die Finanzverwaltung stellt auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung ab (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).[1062] Demnach besteht keine Steuerpflicht, wenn die Familienstiftung vor diesem Zeitpunkt aufgelöst oder durch Satzungsänderung in eine andere Stiftung umgewandelt wird.[1063] Eine solche Maßnahme ist im Regelfall auch nicht als Gestaltungsmissbrauch zu qualifizieren,[1064] jedoch betrachtet die Finanzverwaltung eine Änderung des Stiftungscharakters als Aufhebung der Familienstiftung und Errichtung einer neuen Stiftung.[1065]

Allerdings wird – so die Rechtsprechung – das „wesentliche Familieninteresse" nicht allein auf den Besteuerungszeitpunkt bezogen geprüft, sondern unter Berücksichtigung des 30-Jahreszeitraumes festgestellt.[1066] Diese Praxis wirft zahlreiche Zweifelsfragen auf,[1067] ist

---

1060 Vgl. S. 182.
1061 BT-Drs. 14/2683, S. 114.
1062 ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 1 Satz 2.
1063 ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 1 Satz 3.
1064 BFH v. 14.2.2007 – Az. II R 66/05, BStBl. II 2007, 621 (624) = ZEV 2007, S. 396 (399) für den Familienverein mit kritischen Anmerkungen *Ebeling*.
1065 ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 4; so auch RFH v. 15.11.1922 – Az. VI A 135/21, Jahrbuch des Steuerrechts 1923, S. 196 (196); RFH v. 11.5.1939 – Az. III e 17/38, RStBl. 1939, S. 789 (789); siehe unten S. 180 f.
1066 BFH v. 10.12.1997 – Az. II R 25/94, BStBl. II 1998, S. 114 (116); *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 1 Rn. 18.
1067 Vgl. dazu nur *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 50 ff.; *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 50, der eine stichtagsbezogene Prüfung auch aus Gründen der Rechtssicherheit bevorzugt und die andere Lösung mit dem Stichtagsprinzip für unvereinbar hält.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

aber letztlich doch sachgerecht, denn eine punktuelle Betrachtung lässt sich mit dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG und § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG „wesentlich im Interesse einer Familie" nicht vereinbaren. Auch hier ist eine wertende Gesamtschau anzustellen, die sich in Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG an Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung und in Fällen des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG an der Satzung und einer auf diese gründende Zukunftsprognose zu orientieren hat.[1068]

(2) Der „entferntest Berechtigte" i. S. v. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

Der Begriff des „Berechtigten" umfasst jeden Bezugs- und Anfallsberechtigten, also jemanden, der nach der Satzung Vermögensvorteile aus der Stiftung ziehen kann. Ein Rechtsanspruch gegen die Stiftung muss nicht zwingend bestehen.[1069] Für die Bestimmung, welcher der Berechtigten derjenige ist, welcher der vom Stifter entferntest Berechtigte ist, stellt die Finanzverwaltung nicht auf die derzeitig Berechtigten ab, sondern auf mögliche in der Zukunft Berechtigte, auch wenn diese im Zeitpunkt der Errichtung der Familienstiftung noch nicht unmittelbar bezugsberechtigt sind, sondern es erst in der Generationenfolge werden.[1070] Dies führt, weil Familienstiftungen oft nicht nur die Kinder und Abkömmlinge des oder der Stifter, sondern auch deren Ehepartner begünstigen sollen, oft zur Anwendung der Steuerklassen II oder III.[1071]

Diese Auffassung wird im Schrifttum mit guten Gründen überwiegend skeptisch gesehen. Es ist nicht akzeptabel, dass die Finanzverwaltung mit erheblichen Steuerfolgen auf ein ungewisses Ereignis abstellt. Der Eintritt eines nur möglichen Ereignisses wird bei diesem Vorgehen bereits vorher fingiert.[1072] Auch kann aus § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 4 BewG abgeleitet werden, dass aufschiebend bedingte Ereignisse bis zum Bedingungseintritt nicht zu berücksichtigen sind.[1073] Zwar hat sich die Problemlage durch die Einbeziehung aller Abkömmlinge in die Steuerklasse I seit dem 1.1.1996 entschärft,[1074] allerdings bestehen weiterhin Unterschiede bei der Gewährung von Freibeträgen.[1075] Gegebenenfalls kann an-

---

1068 So auch *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 98 f.

1069 ErbStR 2011, R E 1.5 Abs. 1; RFH v. 13.12.1926 – Az. V e A 141/25, RStBl. 1927, S. 101 (101 f.); RFH v. 23.1.1930 – Az. I e A 890/28, RStBl. 1930, S. 115 (115); *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 101; *Meincke*, ErbStG, § 15 Rn. 19; *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 53; ausführlich dazu *Jülicher*, StuW 1999, S. 363 (367).

1070 ErbStR 2011, R E 1.5 Abs. 1 S. 2; siehe auch RFH v. 13.12.1926, Az. V a 141/25, RStBl. 1927, S.101.

1071 *Meincke*, ErbStG, § 15 Rn. 19; vgl. Tabelle zur Steuerklassenzuordnung bei *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 104 und *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 15 Rn. 42.

1072 So bspw. auch *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 53; *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 106; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 106.

1073 *Jülicher*, StuW 1999, S. 363 (367); *Binz/Sorg*, DStR 1994, S. 229 (330) führen gegen die Verwaltungsansicht zudem die Gesetzesbegründung ins Feld (BT-Drs. 7/1333, S. 5), wobei diese damit wohl überinterpretiert wird.

1074 Vgl. zur Entwicklung der Vorschrift *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 7.

1075 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 104 mit Verweis auf ErbStR 2011, H E 15.2.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gesichts dieser Verwaltungspraxis die Gründung mehrerer Familienstiftungen nützlich sein.[1076]

(3) Rechtsfolgen des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

Liegen die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG vor, wird die Stiftung also wesentlich im Interesse einer Familie errichtet, ist in den Fällen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG (Erstdotation der Stiftung von Todes wegen) und des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG (Erstdotation der Stiftung unter Lebenden) der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen. Es treten zwei Privilegierungen ein: Zum einen kommt nicht zwingend die Steuerklasse III, sondern – je nach Verwandtschaftsverhältnis – die Steuerklasse I oder II zur Anwendung, zum anderen wird der Freibetrag gewährt, welcher dem entferntest Berechtigten gewährt würde, wenn dieser Empfänger der Zuwendung wäre.[1077] Im Übrigen gelten bezüglich Steuerberechnung und Bewertung die allgemeinen Regeln.[1078]

bb. Privilegierung für Betriebsvermögen durch §§ 13a, 13b ErbStG

Im Rahmen der Erbschaftsteuerreform[1079], die zum 1.1.2009 in Kraft getreten ist, und dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz[1080], welches die neuen Regeln ein Jahr später lockerte, wurden die erbschaftsteuerlichen Verschonungsmöglichkeiten für Betriebsvermögen erheblich ausgeweitet.[1081] Unter bestimmten Voraussetzungen, die im Wesentlichen die Fortführung des erworbenen Betriebes sicherstellen und Missbräuchen vorbeugen sollen, kann Betriebsvermögen zu 85 % oder gar 100 % von der Erbschaftsteuer befreit erworben werden.[1082] Von diesen Regelungen können auch Stiftungen, auf die Betriebsvermögen übergehen soll, profitieren.[1083]

Allerdings ist zu beachten, dass der BFH das ErbStG wegen Zweifeln an der Verfassungskonformität, insbesondere wegen eines möglichen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG, im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle (Art. 100 GG) dem BVerfG vorgelegt hat. Der BFH ist der Auffassung, die Vergünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG seien nicht durch hinreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt, und ist der Ansicht, sie wiesen einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang auf. Weiterhin sei es unter Anwendung

---

1076 *Richter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 763 (808).

1077 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 101; *Meincke*, ErbStG, § 15 Rn. 27; *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 52.

1078 Vgl. dazu *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1373 ff.) m. w. N.

1079 BGBl. I 2008, S. 3018 ff.

1080 BGBl. I 2009, S. 3950 ff.

1081 Vgl. zum Gesetzgebungsverfahren *Schmitt* in FS Schaumburg, S. 1079 ff.

1082 Vgl. dazu *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, S. 781 ff.; *Moench/Hübner*, Erbschaftsteuerrecht, S. 195 ff.; *Schulte*, Erbschaftsteuerrecht, S.171 ff.; zu im Rahmen des JStG 2013 geplanten Änderungen vgl. *Wachter*, DStR 2012, 1301 ff.

1083 Vgl. dazu *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1375 ff.) m. w. N; *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 775 ff.; *Gierhake*, Rechtliche Fragen der Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen, S. 111 ff.; *Königer*, ZEV 2013, S. 433 (433 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

von entsprechenden Gestaltungen möglich, beliebiges Vermögen unter Anwendung von §§ 13a, 13b ErbStG steuerbegünstigt zu übertragen. Die Mängel führten – teils in Kombination, teils isoliert betrachtet – zu einer das gesamte ErbStG erfassenden Fehlbesteuerung. Dies verletze die Steuerpflichtigen, welche die Vergünstigungen nicht beanspruchen können, in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung.[1084] Zudem steht das Bewertungsrecht weiterhin im Verdacht, nicht der Verfassung zu entsprechen.[1085]

Es ist deshalb nicht unwahrscheinlich, dass das BVerfG das ErbStG abermals in wesentlichen Teilen für verfassungswidrig erklären und dem Gesetzgeber eine Neuregelung aufgeben wird. Dabei wird es wohl nicht abermals zu einer so weitgehenden Begünstigung von Unternehmensvermögen kommen. In der Literatur wird seit langem als Alternative zum Hochsteuerkonzept mit zahlreichen Ausnahmen eine breite Bemessungsgrundlage mit geringen Steuersätzen gefordert.[1086] Zu demselben Ergebnis kommt auch der wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium.[1087] Aus diesem Grunde sollten geplante Vermögensverschiebungen auf Stiftungen nicht unnötig hinausgezögert werden, wenn die weitgehenden Vergünstigungsmöglichkeiten in Anspruch genommen werden sollen,[1088] denn jedenfalls bis zu der Entscheidung des BVerfG, gegebenenfalls auch noch danach innerhalb einer Reparaturfrist, gilt das ErbStG noch fort. Mit einer rückwirkenden Nichtigkeitserklärung ist nicht zu rechnen.[1089]

Auch in der politischen Diskussion wird vermehrt die Einschränkung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsvorschriften gefordert.[1090] Nach langwierigem Gesetzgebungsverfahren wurde im Rahmen des JStG 2013 in Form des Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetzes[1091] bereits der Katalog des steuerschädlichen Verwaltungsvermögens um eine neue Kategorie, Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG), erweitert, was bisherige unter dem Namen „cash-GmbH“ bekannte Gestaltungen unmöglich machen soll.[1092] Weitere Verschärfungen sind wahrscheinlich.[1093]

1084 BFH v. 27. 9. 2012 – Az. II R 9/11, DStR 2012, S. 2063 ff., aus der Literatur vgl. bspw. *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, S. 787 m. w. N. (dort FN 3).

1085 *Lüdicke*, FR 2013, S. 107 (107 ff.).

1086 Vgl. nur *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, S. 751 f. m. w. N. (S. 752 FN 3).

1087 Gutachten zur Begünstigung von Unternehmensvermögen in der Erbschaftsteuer des Wissenschaftlichen Beirats des BMF aus November 2011, S. 37 (http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standard-artikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/02-03-2012-ErbSt-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=4; (zuletzt besucht am 20.10.2012, 18.58 Uhr).

1088 Vgl. nur *Königer*, ZEV 2013, S. 433 (433).

1089 *Wachter*, DStR 2012, S. 2301 (2307 f.).

1090 Vgl. *Königer*, ZEV 2013, S. 433 (433).

1091 Gesetz v. 26. 6. 2013, BGBl. I 2013, S. 1809 ff.

1092 Vgl. dazu nur *Hannes*, DStR 2013, S. 1417 (1417 ff.).

1093 *Königer*, ZEV 2013, S. 433 (433).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Ertragsteuerliche Auswirkungen

Die Errichtung einer Stiftung löst bei dieser keine Ertragsteuern aus, denn dieser Vorgang ist der Vermögensebene zuzuordnen.[1094] Auch bei dem Stifter, der die Vermögensgegenstände unentgeltlich hingibt, ist eine Übertragung von Vermögensgegenständen aus dem Privatvermögen nicht einkommensteuerpflichtig.[1095]

Wendet der Stifter hingegen Vermögensgegenstände aus einem steuerlichen Betriebsvermögen zu, ist danach zu differenzieren, ob es zu einer Aufdeckung von stillen Reserven kommt.[1096] Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil an einer Mitunternehmerschaft auf die Stiftung übertragen, unterbleibt eine Gewinnrealisierung. Die Stiftung hat die Buchwerte fortzuführen (§ 6 Abs. 3 EStG).[1097] Kommt es hingegen zur Übertragung einzelner Gegenstände aus einem steuerlichen Betriebsvermögen auf die Stiftung, tritt eine Gewinnverwirklichung in Höhe der Differenz zwischen Teilwert und Buchwert ein (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), die zu versteuern ist, wenn die Stiftung – wie bei Familienstiftungen im Regelfall – nicht steuerbefreit ist. Es handelt sich dann um eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen.[1098]

Ebenfalls ist eine Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 6 und 7 EStG denkbar, wenn in dem Betriebsvermögen eines bilanzierenden Einzelunternehmens oder einer entsprechenden Mitunternehmerschaft nicht entnommene Gewinne, die auf Antrag des Steuerpflichtigen gemäß § 34a Abs. 1 EStG nur mit 28,25 % besteuert wurden, vorhanden sind.[1099] Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt 25 %. Eine Besonderheit gibt es jedoch bei § 34a Abs. 7 EStG: In den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG hat der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen. Allerdings ist die Stiftung kein Subjekt der Einkommensteuer, so dass der nachversteuerungspflichtige Betrag nicht auf sie übergehen kann.[1100] Systemgerecht wäre es, eine Nachversteuerung vorzunehmen, wie dies § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG im Falle der Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft vorsieht. Eine solche ist jedoch in § 34a EStG nicht vorgesehen.

1094 *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1371); *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 658; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 40 Rn. 43, 46; *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 172.

1095 *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1371); *Götz* in *Götz/Berndt*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 735; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 40 Rn. 43, 46.

1096 *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 171 f.

1097 *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1371); *Götz* in *Götz/Berndt*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 662; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 40 Rn. 47; *Pauli*, FR 2011, S. 600 (601).

1098 *Götz* in *Götz/Berndt*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 664 ff.; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 40 Rn. 47; *Pauli*, FR 2011, S. 600 (601). Im Falle von gemeinnützigen Stiftungen greift die Begünstigungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 u. 5 EStG ein.

1099 Vgl. zum Konzept der Vorschrift *Ratschow* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 34a Rn. 4.

1100 Vgl. *Ratschow* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 34a Rn. 76.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

c. Grunderwerbsteuer

Sollen auch Grundstücke auf die Stiftung übertragen werden, ist zu untersuchen, ob dieser Übergang grunderwerbsteuerpflichtig ist. Insbesondere bei größeren Stiftungen gehören zum Stiftungsvermögen nicht selten Immobilien.[1101] Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen. Das FG Schleswig-Holstein hat jüngst ein Stiftungsgeschäft als ein solches anderes Rechtsgeschäft im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 2. Alt. GrEStG qualifiziert, wobei die Steuerpflicht jedoch nicht mit Tätigung des Stiftungsgeschäftes, sondern erst mit der staatlichen Anerkennung entstehen soll (§ 14 Nr. 2 GrEStG).[1102] Dies wird als wenig überzeugend kritisiert, denn § 1 Abs. 1 Nr. 1 2. Alt. GrEStG solle vor allem Verträge wie Tausch und Einbringungsverträge erfassen, was auch der beispielhaft erwähnte Kaufvertrag in § 1 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt GrEStG zeige.[1103] Jedoch sei ein Stiftungsgeschäft ein einseitiges Rechtsgeschäft, mithin kein Vertrag, zudem begründe das Stiftungsgeschäft auch keinen Anspruch auf Übereignung des Grundstücks, wie es § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verlange.[1104] Die Kritik ist indes nicht berechtigt, die Auffassung des FG Schleswig-Holstein überzeugt. § 1 Abs. 1 Nr. 1 2. Alt GrEStG erfasst Rechtsgeschäfte, die Ansprüche auf Übereignung begründen. Zwar ist es so, dass das Stiftungsgeschäft nach dem Abschluss noch widerruflich ist (§ 81 Abs. 2 Satz 1 BGB). Das Widerrufsrecht des Stifters erlischt jedoch, sobald die Stiftung durch die zuständige Behörde anerkannt wurde. Sobald sie als rechtsfähig anerkannt wird, besteht für den Stifter die Pflicht, das in dem Stiftungsgeschäft zugesicherte Vermögen zu übertragen. Es ist damit letztlich das Stiftungsgeschäft, welches den Stifter zu der Übertragung verpflichtet.

Jedoch sind gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG Grundstückerwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des ErbStG von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Es soll eine Doppelbelastung durch Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer vermieden werden. Jedoch kommt es nicht darauf an, ob tatsächlich eine Steuerpflicht nach dem ErbStG eintritt, maßgeblich ist allein, ob ein Vorgang, der unter §§ 3, 7 ErbStG fällt, vorhanden ist.[1105] Der Vermögenserwerb der Stiftung, gleich ob von Todes wegen oder lebzeitig, sei es im Wege der Erstausstattung, sei es im Rahmen einer späteren Zustiftung, fällt unter das ErbStG.[1106] Damit greift der Befreiungstatbestand ein, eine Grunderwerbsteuerpflicht besteht nicht.[1107]

1101 *Wachter*, DStR 2012, S. 1900 (1900).

1102 FG Schleswig-Holstein v. 8.3.2012 – Az. 3 K 118/11, DStR 2012, S. 945 – 948 (Revision eingelegt unter BFH – Az. II R 11/12); kritisch dazu *Wachter*, DStR 2012, S. 1900 (1900).

1103 *Wachter*, DStR 2012, S. 1900 (1900); vgl. zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG auch *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 18 Rn. 13.

1104 *Wachter*, DStR 2012, S. 1900 (1900).

1105 *Meßbacher-Hönsch* in *Boruttau*, GrEStG, § 3 Rn. 126, 221.

1106 Siehe oben S. 156 ff.

1107 *Wachter*, DStR 2012, S. 1900 (1901); *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 847.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

d. Zusammenfassung

Im Rahmen der Errichtung der Stiftung erfolgt eine steuerliche Belastung im Wesentlichen durch die Erbschaftsteuer. Wegen der Privilegierung des § 15 Abs. 1 Satz 1 ErbStG richtet sich, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer oder mehrerer Familien errichtet wurde, die Erbschaftbesteuerung nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker. Die Erbschaftsteuer fällt umso günstiger aus, je enger der Erwerber zu dem Erblasser beziehungsweise dem Schenker steht. Daneben kann eine Einkommensteuerpflicht bei dem Stifter entstehen, wenn dieser einzelne Vermögensgegenstände aus einem steuerlichen Betriebsvermögen auf die Stiftung überträgt.

2. Laufende Besteuerung

Erzielt die Stiftung Einkommen, was regelmäßig der Fall sein wird, denn aus diesem bringt sie die Mittel für die Zahlungen an die Destinatäre auf, stellt sich die Frage, wie dieses besteuert wird. Daneben erfolgt eine besondere Besteuerung des Vermögens der Stiftung im Abstand von 30 Jahren durch die Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

a. Körperschaftsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG sind „sonstige juristische Personen des privaten Rechts“, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben,[1108] unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Unter diese Vorschrift fallen Stiftungen des bürgerlichen Rechts,[1109] wenn sie im Inland ansässig sind. Der Steuersatz der Körperschaftsteuer beträgt 15 % seit dem Veranlagungszeitraum 2008 (§ 23 Abs. 1 KStG).[1110] Hinzu kommt als Ergänzungsabgabe der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der Körperschaftsteuer (§ 3 Nr. 2, 3 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 4 Satz 1 SolZG), so dass die Gesamtbelastung bei 15,83 % liegt.[1111] Für die Besteuerung, insbesondere auch die Einkünfteermittlung, gelten im Wesentlichen die allgemeinen Regeln des KStG und des EStG.[1112] Auf folgende Besonderheiten ist indes einzugehen:

1108 Vgl. zur beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht bei Stiftungen *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 14 ff.

1109 *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 711; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 1; *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 891; *Rengers* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 1 KStG Rn. 90 ff.

1110 *v. Twickel* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 23 KStG Rn. 22.

1111 Vgl. *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1380); *Blumers*, DStR 2012, S. 1 (4).

1112 *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 94; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 8.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

aa. Beginn und Ende der Steuerpflicht

Im Grundsatz beginnt die Körperschaftsteuerpflicht mit der zivilrechtlich wirksamen Entstehung einer Körperschaft, oft jedoch bereits mit der Entstehung der Vorgesellschaft, um die Tätigkeiten der werdenden Gesellschaften steuerlich zu erfassen. Diese ist mit der in Entstehung befindlichen Gesellschaft wirtschaftlich identisch. Nach dem Abschluss eines notariellen Gesellschaftsvertrages besteht also im Regelfall die Körperschaftsteuerpflicht, sofern die Gesellschaft später tatsächlich (durch Eintragung in das Handelsregister) entsteht. Anderenfalls entfällt die Körperschaftsteuerpflicht rückwirkend und es wird das Besteuerungsregime angewendet, welches für Personengesellschaften gilt.[1113] Eine Stiftung hat demgegenüber ein anderes Gründungskonzept. Sie entsteht nicht durch den Abschluss eines Gesellschaftsvertrages und die Eintragung in das Handelsregister, sondern durch Stiftungsgeschäft und Anerkennung durch die Stiftungsbehörde. Der Anerkennung kommt im Falle der Stiftungserrichtung unter Lebenden keine Rückwirkung zu. Im Falle der Stiftungserrichtung von Todes wegen gilt die Stiftung qua gesetzlicher Fiktion für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden, wenn es zur Anerkennung kommt (§ 84 BGB).

Ob eine Vorstiftung anzuerkennen ist, bleibt umstritten.[1114] In der neuen Literatur wird vermehrt die steuerrechtliche Vorteilhaftigkeit der Vorstiftung herausgehoben. Dies gilt im Besonderen in Bezug auf gemeinnützige Stiftungen, denn ohne die Anerkennung der Vorstiftung können die Vorteile des Gemeinnützigkeitsrechts, wie Steuerfreiheit der Vermögenserträge zwischen Stiftungsgeschäft und Anerkennung sowie die Möglichkeit des Spendenabzugs, nicht gewährt werden.[1115] Die Finanzverwaltung hingegen scheint eine Praktikerlösung entwickelt zu haben, um die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorteile auch vor der staatlichen Anerkennung zu gewähren. Hierzu müsse das Stiftungsgeschäft mit einer steuerrechtlich ausreichenden Satzung abgeschlossen und das Stiftungsvermögen auf ein Sonderkonto so eingezahlt sein, dass der Stiftungsvorstand darüber verfügen könne. Zudem müsse der Stifter auf sein Widerrufsrecht gegenüber der Genehmigungsbehörde verzichten.[1116] Diese Praxis jedoch ist erkennbar nur ein Hilfskonstrukt, auf welches aus Billigkeitsgesichtspunkten zurückgegriffen wird.[1117] Die Anerkennung einer Vorstiftung im steuerrechtlichen Bereich kann sie nicht rechtfertigen.[1118]

1113 *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 712; *Rengers* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 1 KStG Rn. 170 ff., 180 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 26.

1114 Siehe dazu oben S. 131.

1115 *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 712; *Schwake* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 84 Rn. 8; *Wachter*, ZEV 2003, S. 445 (446 f.); *Lambrecht* in *Gosch,* KStG, § 1 Rn. 83; *Orth*, ZEV 1997, S. 327 (328 ff.).

1116 Vgl. *Hüttemann* in FS Spiegelberger, S. 1292 (1298); *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 713; *Wachter*, ZEV 2003, S. 445 (447) , jeweils auch mit Bemerkungen zur Stiftung von Todes wegen; vgl. auch Vortrag der Finanzverwaltung in FG Köln v. 12.05.1999 - 1 K 1996/97, BeckRS 1999, 31021385; zur Stiftung von Todes wegen FG Düsseldorf v. 20.3.2003 – Az. 15 K 5912/00 K, ZEV 2003, S. 259 f.

1117 *Hüttemann* in FS Spiegelberger, S. 1292 (1299 f.) zeigt, dass die gleiche Rechtsfolge auch in Einklang mit dem Gesetz unter zur Hilfenahme einer unselbstständigen Stiftung erreicht werden kann.

1118 *Hüttemann* in FS Spiegelberger, S. 1292 (1298); *ders*. in FS Wassermeyer, S. 27 (43 ff.); *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 714; a. A. bspw. *Wachter*, ZEV 2003, S.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die Körperschaftsteuerpflicht einer Stiftung beginnt also, unabhängig davon, ob sie von Todes wegen oder unter Lebenden errichtet wurde, wenn die Stiftung Rechtsfähigkeit erlangt hat. Dies ist der Fall, wenn sie durch die Stiftungsbehörde anerkannt wurde.

Für das Ende der Steuerpflicht reicht ein Abstellen auf den zivilrechtlichen Bestand alleine nicht aus. Erst mit der Vollbeendigung der Stiftung, das heißt, wenn jede werbende Tätigkeit eingestellt ist und das Vermögen verteilt wurde, endet die Körperschaftsteuerpflicht.[1119]

bb. Einkommensermittlung

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG bemisst sich die Körperschaftsteuer nach dem zu versteuernden Einkommen. Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, richtet sich nach den Vorschriften des EStG und den Spezialbestimmungen des KStG (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG),[1120] wobei die Freibeträge der §§ 24 und 25 KStG in Abzug zu bringen sind. Dabei legt § 8 Abs. 2 KStG fest, dass bei den in § 1 Abs. 1 Nr. 1 - 3 KStG genannten Steuerpflichtigen alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Die Vorschrift erfasst im Wesentlichen Kapitalgesellschaften, nicht aber Stiftungen, die unter § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG zu subsumieren sind. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft stets und in vollem Umfange einen Gewerbebetrieb darstellt.[1121] Stiftungen hingegen können im Grundsatz alle sieben Einkunftstatbestände des EStG verwirklichen, wobei Einkünfte aus selbstständiger (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i. V. m. 18 EStG) und unselbstständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1. Nr. 4 i. V. m. § 19 EStG) wohl allenfalls in Ausnahmefällen auftreten werden.[1122]

Bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 2005 knüpfte § 8 Abs. 2 KStG die Umqualifizierung aller Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb nicht an die Rechtsform, sondern stellte auf die handelsrechtliche Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB) ab.[1123] Kapitalgesellschaften sind bereits aufgrund ihrer Rechtsform (§ 6 HGB i. V. m. § 238 HGB) zur Buchführung verpflichtet und erzielten deshalb gemäß § 8 Abs. 2 KStG a. F. stets nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Andere juristische Personen wurden von § 8 Abs. 2 KStG erfasst, wenn sie buchführungspflichtig im Sinne von § 238 HGB waren. Es war umstritten, ob die weitreichende Rechtsfolge des § 8 Abs. 2 KStG wie bei Kapitalgesellschaften auch bei Stiftungen greifen oder ob nur der unternehmerische Bereich im handelsrechtlichen Sinne erfasst werden sollte.[1124] Praktisch war die Frage unter anderem auch deshalb bedeutsam, weil aus der Einordnung als gewerbliche Einkünfte die Gewerbesteuerpflicht und die

445 (447 ff.); *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 13 ff.; *Lambrecht* in *Gosch,* KStG, § 1 Rn. 83; unklar *Rengers* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 1 KStG Rn. 189.

1119 *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 27; *Pauli* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, S. 713.

1120 Vgl. zu den anwendbaren Vorschriften des KStG KStR 2004 R 32 Abs. 2.

1121 Vgl. BVerfG v. 24. 3. 2010 – 1 BvR 2130/09, NJW 2010, S. 2116 (2116).

1122 *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 97; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 22; *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1379); *Rengers* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 8 Rn. 75.

1123 Vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht[19], § 11 Rn. 37.

1124 Vgl. dazu *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1379) m. w. N.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen folgten.[1125] Seit der Neuregelung hingegen steht fest, dass die Stiftung nur insoweit gewerbliche Einkünfte erzielt, als sie den Tatbestand des § 15 EStG erfüllt und in keinem Fall eine Umqualifizierung anderer Einkünfte mehr stattfinden muss.[1126]

(1) Gewinneinkünfte

Erzielt die Stiftung Gewinneinkünfte, regelmäßig wohl als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn es sich um eine Unternehmensstiftung handelt, werden diese durch Betriebsvermögensvergleich gemäß §§ 4 ff. EStG ermittelt. Es gelten die allgemeinen Regeln, im Besonderen unterliegen Wertschwankungen und Veräußerungen der Besteuerung.[1127] Für die Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung gelten die allgemeinen Grundsätze.[1128]

(2) Überschusseinkünfte

Größere Relevanz als Gewinneinkünfte entfalten für Stiftungen Überschusseinkünfte, insbesondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen. Auch hier gelten die allgemeinen Regeln, die Gewinnermittlung erfolgt also durch eine Saldierung von Einnahmen und Werbungskosten.[1129]

Eine Besonderheit gilt es jedoch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, insbesondere Dividenden und anderen Gewinnausschüttungen sowie Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen, zu beachten. Bei natürlichen Personen werden diese nicht ihrem individuellen Einkommensteuersatz unterworfen. Stattdessen gilt ab 2009 die Abgeltungssteuer. Danach werden im Grundsatz Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 25 % abgeltend besteuert (§§ 20, 32d, 43 EStG).[1130] Mit der Abgeltungssteuer geht ein Verbot des Abzuges der tatsächlichen Werbungskosten einher, lediglich ein Pauschalbetrag i. H. v. EUR 801 wird abgezogen (§ 20 Abs. 9 EStG). War in der ersten Zeit nach der Unternehmenssteuerreform 2008, im Rahmen derer die Abgeltungssteuer eingeführt wurde, zunächst wohl noch unklar, ob diese – und damit auch das Verbot des Werbungskostenabzuges – auch für Stiftungen gelte,[1131] steht nun fest, dass Stiftungen – wie alle anderen KSt-Subjekte – nicht der Abgeltungssteuer unterliegen und Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 EStG zu 95 % steuerfrei vereinnahmen dürfen (§ 8b Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 8b Abs. 5

1125 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 23.
1126 *Blumers*, DStR 2012, S. 1 (4).
1127 Vgl. dazu *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 25 ff.; *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 80 Rn. 99 ff.; *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 913 ff.
1128 *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 914.
1129 Vgl. *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 28 ff.; *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 80 Rn. 101 ff.; *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 911 ff.
1130 Vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 8 Rn. 492 ff.; zzgl. Solidaritätszuschlag beträgt die Belastung 26,375 %.
1131 Vgl. bspw. *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1381); *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 80 Rn. 109 f.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

KStG).[1132] Im Gegenzug zur Steuerfreiheit sind Gewinnminderungen aus der Veräußerung von Beteiligungen nicht abzugsfähig (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG), es besteht zudem ein pauschalisiertes Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 8b Abs. 5 KStG. 5 % der Einkünfte gelten als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG).[1133] Trotz der Freistellung wird zunächst Kapitalertragsteuer einbehalten, diese wird jedoch bei der Empfängerin auf die Körperschaft-steuer angerechnet und gegebenenfalls erstattet.[1134]

Zu beachten ist indes, dass die weitreichende Steuerbefreiung für Teile der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab dem 28.2.2013 zum Teil nicht mehr besteht. Bis dahin waren im EU/EWR-Raum ansässige Kapitalgesellschaften insofern von der Befreiung ausgeschlossen, als dass die einbehaltene Kapitalertragsteuer nur erstattet wurde, wenn sie aus einer mindestens zehnprozentigen Beteiligung stammten (§ 43b Abs. 3 EStG), was der EuGH als europarechtswidrig qualifizierte.[1135] Statt die Gleichstellung durch Einbeziehung der EU/EWR-Gesellschaften in die bisherige Regelung zu erreichen, wird die Ungleichbehandlung durch die generelle Steuerpflicht von Streubesitzdividenden bis zu einer Beteiligungsquote von 10 % für alle Gesellschaften unabhängig von ihrem Sitz beseitigt (§ 8b Abs. 4 KStG n. F.). Das Verbot des Betriebsausgabenabzuges greift in diesen Fällen nicht. Erträge aus Verkäufen sind weiterhin unabhängig von der Beteiligungshöhe befreit.[1136]

(3) Abziehbarkeit von Aufwendungen

Nicht abzugsfähige Aufwendungen sind gemäß § 10 Nr. 1 KStG die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind. Im Falle einer Familienstiftung fallen darunter insbesondere Leistungen an ihre Destinatäre.[1137]

1132 Vgl. *Rengers* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 8b KStG Rn. 60; *Gosch* in *Gosch*, KStG, § 8b Rn. 10; *Blumers*, DStR 2012, S. 1 (4); vgl. dazu auch *v. Oertzen* in FS Spiegelberger, S. 1390 (1397), *Orth*, DStR 2001, S. 325 (327 f.).

1133 Vgl. *Rengers* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 8b KStG Rn. 46; *Gosch* in *Gosch*, KStG, § 8b Rn. 450.

1134 Vgl. dazu *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 42; *Rengers* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 8b KStG Rn. 180.

1135 EuGH v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09 (*Kommission gegen Deutschland*), BeckRS 2011, 81517; vgl. dazu *Ortmann-Babel/Bolik/Zöllner*, SteuK 2013, S. 89 (89); *Benz/Jetter*, DStR 2013, S. 489 (490).

1136 Zu Details der Neuregelung vgl. *Ortmann-Babel/Bolik/Zöllner*, SteuK 2013, S. 89 (89 ff.); *Benz/Jetter*, DStR 2013, S. 489 (490 ff.).

1137 *Richter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5, § 80 Rn. 115; *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 924; vgl. dazu auch BFH v. 12.10.2011 – Az. I R 102/10, DStR 2012, S. 281 ff.: Selbst Zahlungen an bestimmte gemeinnützige Körperschaften berechtigen nicht zum Abzug dieser Zahlungen als Spende, wenn die Stiftung die Zahlungen aufgrund einer Vorgabe ihres Stiftungsgeschäfts tätigt. Die Freiwilligkeit bei satzungsmäßig erbrachten Leistungen fehlt.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Gewerbesteuer

Die Familienstiftung unterliegt der Gewerbesteuer, wenn und soweit sie einen inländischen Gewerbebetrieb oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.[1138] Kraft Rechtsform ist die Stiftung jedoch nicht gewerbesteuerpflichtig.[1139]

c. Ersatzerbschaftsteuer

Neben der Belastung mit der Körperschaftsteuer unterliegt die Familienstiftung im Abstand von 30 Jahren der sogenannten Ersatzerbschaftsteuer[1140] gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Sie wurde 1974[1141] eingeführt, ohne dass es zuvor eine vergleichbare Regelung gab oder ähnliche Vorschriften im Ausland bestanden hätten.[1142] Im Gegensatz zu den sonst im ErbStG enthaltenen Steuertatbeständen knüpft die Ersatzerbschaftsteuer nicht an den Erwerb von Vermögen, also einen Verkehrsakt, an, sondern belastet das Vermögen der Familienstiftung, ohne dass dieses das Zuordnungsobjekt wechselt. Damit ist sie ein Fremdkörper[1143] und als „heißes Eisen“[1144] des ErbStG bereits seit der Einführung verfassungsrechtlichen Zweifeln ausgesetzt, wobei das BVerfG diese – damals wie heute – nicht teilt.

aa. Konzept

Mit der Ersatzerbschaftsteuer möchte der Gesetzgeber dem Umstand gerecht werden, dass das einmal in eine Familienstiftung eingebrachte Vermögen dort über viele Jahre dem natürlichen Generationenwechsel entzogen ist und fingiert deshalb im Rhythmus von 30 Jahren einen Sterbefall, wobei er einen Übergang auf zwei Kinder zugrunde legt (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Entsprechend werden die Steuersätze der Steuerklasse I sowie die Freibeträge für Kinder angewandt.[1145] Vor der Einführung der Ersatzerbschaftsteuer unterlag nur das Stiftungsgeschäft der Erbschaftbesteuerung, während eine Nachfolge in der Person der Begünstigten keine Erbschaftsteuerpflicht auslöste. Die Rechtsform der Familienstiftung, so meinte der Gesetzgeber erkannt zu haben, werde deshalb vermehrt aus steuerlichen Gründen gewählt.[1146] Die Einführung der Ersatzerbschaftsteuer diene deshalb

---

1138 Vgl. dazu *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1381); *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 972 ff.

1139 Siehe oben S. 170.

1140 Z. T. wird sie auch als Erbersatzsteuer bezeichnet.

1141 Vgl. zum Gesetzgebungsverfahren bspw. *Klein*, DB 1973, S. 2323 f.

1142 *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 2.

1143 *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 1 Rn. 53; *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn.1 ff.; *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 38; *Meincke*, ErbStG, § 1 Rn. 14.

1144 *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 1 Rn. 6.

1145 (Stiftungsvermögen – 2 x Freibetrag 400.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 2)) x Steuersatz (Steuerkl. I), der für die Hälfte des Vermögens gelten würde, vgl. *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 136 mit Berechnungsbeispiel.

1146 Tatsächlich scheint die ersatzerbschaftsteuerpflichtige Familienstiftung kein Massenphänomen zu sein, lt. *Freudl*, DStR 2004, S. 1509 (1509) soll es in Deutschland nur 550 geben; einer Erhebung der Finanzverwaltung im Jahre 1987 ergab hingegen lt. *Weinmann* in *Moench/Weinmann*,

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zur Schließung einer Lücke im ErbStG und verhindere eine systemwidrige Begünstigung von Familienstiftungen, was notwendig sei, denn das Erbschaftsteuergesetz gehe davon aus, dass ein Vermögen einmal im Generationenwechsel mit der Steuer belastet werde.[1147] Vergünstigungen, wie beispielsweise §§ 13a, 13b ErbStG, können in Anspruch genommen werden.[1148]

Immer wieder war die Ersatzerbschaftsteuer Gegenstand heftiger, insbesondere verfassungsrechtlicher Kritik.[1149] Auf Vorlage des FG Düsseldorf kam es im Jahre 1981[1150] zu einer konkreten Normenkontrolle durch das BVerfG. Das FG rügte eine Verletzung des aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden Rückwirkungsverbotes, denn § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 ErbStG ordnet an, dass die Ersatzerbschaftsteuer jeweils im 30-Jahres-Rhythmus seit dem Übergang des Vermögens auf die Stiftung entsteht. Stiftungen, deren Errichtung 1954 oder früher erfolgte, wurden gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ErbStG erstmals 1984 zur Ersatzerbschaftsteuer herangezogen. Nach Ansicht des FG griffe das Gesetz in bereits in der Vergangenheit liegende Tatbestände ein.[1151] Zudem liege ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor, denn vor 1954 gegründete Stiftungen würde im Vergleich zu später gegründeten Stiftungen ein weniger kurzer Zeitraum gewährt, sich auf die Ersatzerbschaftsteuer einzurichten.[1152]

Dem folgte das Verfassungsgericht nicht. Die Unterwerfung der Altstiftungen zum 1.1.1984 verletzte das Rückwirkungsverbot nicht, denn der zeitliche Anknüpfungspunkt des Gesetzes sei ausschließlich in die Zukunft gerichtet.[1153] Auch eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG scheide aus; vielmehr seien die Altstiftungen durch die Festlegung des Steuerentstehungszeitpunktes zum 1.1.1984 sogar noch im Vergleich zu allen anderen Stiftungen begünstigt, denn für sie sei maßgeblicher Zeitpunkt des Vermögensüberganges der 1.1.1954, nicht ein früherer Zeitpunkt.[1154] Auch stellte das BVerfG klar, dass § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nicht dem Bestimmtheitsgebot widerspreche.[1155] Nach der Entscheidung des BVerfG konstatierten Teile des Schrifttums, die verfassungsrechtliche Diskussion habe keine Aktualität mehr.[1156]

Dennoch wurde in jüngerer Zeit vermehrt Kritik an der Ersatzerbschaftsteuer erhoben und Reformvorschläge unterbreitet.[1157] Eine Neubewertung sei aufgrund der Neuregelung der Erbschaftsteuer im Rahmen des JStG 1997 und der Reform 2008, der Reform des Stiftungszivilrechts im Jahre 2002, den wesentlich veränderten Familien- und Gesellschaftsverhältnissen, der gestiegenen Lebenserwartung und der Vermögensteuerentscheidung des

---

ErbStG, § 1 Rn. 6, dass nur 139 Familienstiftungen der Besteuerung unterlegen hätten und nur bei 68 habe das steuerpflichtige Vermögen die Freibeträge überschritten.

1147 BT-Drs. 7/1333, S. 3; vgl. dazu ausführlich *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 1 ff.

1148 Vgl. nur *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 23; siehe oben S. 166 f.

1149 Vgl. bspw. *Meincke*, StuW 1982, S. 169 (170) m. w. N. (dort FN 8); *Geck* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 1 Rn. 47 meint hingegen, die Ersatzerbschaftsteuer sei verfassungsrechtlich geboten.

1150 FG Düsseldorf v. 10.6.1981 – Az. IV 478/78 Erb, BB 1982, S. 483 f.

1151 FG Düsseldorf v. 10.6.1981 – Az. IV 478/78 Erb, BB 1982, S. 483 (483).

1152 FG Düsseldorf v. 10.6.1981 – Az. IV 478/78 Erb, BB 1982, S. 483 (484).

1153 BVerfG v. 8.3.1983 – Az. 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, S. 312 (328 ff.).

1154 BVerfG v. 8.3.1983 – Az. 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, S. 312 (326 f.).

1155 Siehe oben S. 158.

1156 *Meincke*, ErbStG, § 1 Rn. 15; *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rn. 39.

1157 Vgl. zum Letzteren *v. Löwe/du Roi Droege*, ZEV 2006, S. 530 (532 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

BVerfG[1158] notwendig.[1159] Mit dieser Argumentation konnte sich *Schiffer* vor dem BVerfG jedoch nicht durchsetzen. Eine von ihm als Prozessvertreter betreute Verfassungsbeschwerde, die sich gegen Auslegung und Anwendung des Erbschaftsteuerrechts richtete, wurde von dem BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen. Nach Ansicht des BVerfG lägen die Annahmevoraussetzungen des § 93a Abs. 2 BVerfG nicht vor, denn der Verfassungsbeschwerde komme keine grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung zu. Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Erbersatzsteuer für Familienstiftungen sei geklärt.[1160]

Auch aus dem Blickwinkel des Europarechts ist die Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer nicht zu beanstanden. Die Inländerdiskriminierung verstößt nicht gegen Grundfreiheiten.[1161]

bb. Tatbestandsvoraussetzungen

Tatbestandlich unterwirft § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG das Vermögen einer Stiftung, sofern diese wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem in § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bestimmten Zeitpunkt der Ersatzerbschaftsteuer. Die Umschreibung des Begriffs der Familienstiftung ist parallel zu der Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG auszulegen.[1162]

Der Zeitpunkt der Steuerentstehung bestimmt sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Die Steuer entsteht in Abständen von je 30 Jahren seit dem Zeitpunkt des ersten Übergangs von Vermögen auf die Stiftung. Der genannte Zeitpunkt des ersten Übergangs entspricht dem Zeitpunkt, an dem seinerzeit gemäß §§ 3 Abs. 2 Nr. 1, 7 Abs. 1 Nr. 8 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 c) und 2 ErbStG Erbschaftsteuer ausgelöst wurde.[1163] Für Altstiftungen, also solche, die vor dem 1.1.1954 errichtet wurden, wird die Steuer am 1.1.2014[1164] zum zweiten Male erhoben, nachdem sie 1.1.1984 erstmalig erhoben wurde.

cc. Verrentung

§ 24 ErbStG räumt der erbersatzsteuerpflichtigen Stiftung die Möglichkeit ein, die Steuer in 30 gleichen jährlichen Teilbeträgen (Jahresbeiträgen) zu entrichten. Die Summe der Jahresbeiträge umfasst die Tilgung und die Verzinsung der Steuer, wobei ein Zinssatz von 5,5 % zu Grunde gelegt wird.[1165] Es handelt sich um eine für das ErbStG völlig atypische Regelung, welche die Fremdartigkeit der Ersatzerbschaftsteuer zeigt und ihren Charakter als

---

1158 BVerfG v. 22.6.1995 – Az. 2 BvL 37/91, NJW 1995, S. 2615 ff.

1159 *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 112; *Schiffer/Fries*, ZErb 2006, S. 115 (118); *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 1 ff.

1160 BVerfG v. 22.8.2011 – Az. 1 BvR 2570/10, BeckRS 2011, 54012; dieses Ergebnis bestätigt auch *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 107 - 111, nach ausführlicher Untersuchung unter umfänglicher Auswertung der Literatur.

1161 *v. Oertzen*, DStR 2012/Beihefter 2, S. 37 (39).

1162 Siehe oben S. 158 ff.

1163 *Meincke*, ErbStG, § 9 Rn. 56; *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 9 Rn. 115.

1164 Speziell dazu *v. Oertzen*, DStR 2012/Beihefter 2, S. 37 (37 ff.).

1165 Bei vorschüssiger Zahlung beträgt die Jahresleistung 6,52 %, bei nachschüssiger Zahlung 6,88 % der Steuerschuld, vgl. dazu *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 24 Rn. 3.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

besondere Vermögensteuer betont.[1166] Vorteil der Verrentung für die ersatzerbschaftsteuerpflichtige Stiftung ist eine gleichmäßige Verteilung der Steuerlast[1167] und die Möglichkeit, die Ersatzerbschaftsteuer aus den laufenden Erträgen zu bezahlen.[1168] Aus diesem Grunde ist die Inanspruchnahme der Verrentungsmöglichkeit der rechtstatsächliche Normalfall.[1169] Ungeklärt ist die Frage, ob lediglich ein Teil der Steuerschuld verrentet werden kann. Die Finanzverwaltung lässt dies, ebenso wie eine vorzeitige Ablösung, zu.[1170]

Umstritten war, ob die jährlichen Teilzahlungen im Rahmen der Einkommensermittlung abgezogen werden dürfen und so die Körperschaftsteuer mindern. Die Erbschaftsteuer als solche gehört zu den Personensteuern.[1171] Solche Verpflichtungen sind im Grundsatz nach § 10 Nr. 2 KStG als nichtabziehbare Aufwendungen zu betrachten. *Troll* und *Gebel* meinen, dies sei anders zu beurteilen, wenn die Erbschaftsteuerschuld gemäß § 24 ErbStG verrentet werde. *Kapp* gesteht zwar zu, dass die Ersatzerbschaftsteuer ausschließlich an das Vermögen anknüpfe, so dass sie dem Grunde nach nicht in die Einkommenssphäre falle. Jedoch müsse man berücksichtigen, dass nach der dreißigjährigen Zahlungsperiode unmittelbar eine weitere Zahlungsperiode beginne, so dass es sich letztlich um eine Dauerabgabe handele. Diese sei als abzugsfähige Aufwendung anzuerkennen. Sie sei aus der Vermögenssphäre in die Einkommenssphäre gerückt.[1172]

Gegen die Abziehbarkeit spricht sich *Crezelius* aus. Zutreffend hat er dargelegt, dass das Einkommensteuersystem in Deutschland zweigeteilt sei, das EStG beziehungsweise KStG erfasse an entgeltliche Vorgänge anknüpfende Einnahmen, das ErbStG hingegen besteuern Einnahmen aufgrund von unentgeltlichen Vorgängen. Vor diesem Hintergrund sei auch die Ersatzerbschaftsteuer einzuordnen. Sinn und Zweck des § 24 ErbStG könne allein darin liegen, die im Falle der Sofortbesteuerung bewirkte Substanzbelastung des Stiftungsvermögens zu vermeiden. Zwar rücke die Steuer wirtschaftlich in den Bereich der Einkommenssphäre, rechtlich bleibe sie aber der Vermögenssphäre zugeordnet, was eine Abziehbarkeit ausschließe.[1173]

Das überzeugt, denn alleine die unterschiedliche Entrichtungsweise kann nicht den Charakter der Steuer ändern und eine Abziehbarkeit begründen.[1174] Letztlich handelt es sich um eine gesetzliche Billigkeitsmaßnahme. Zudem würde die Familienstiftung doppelt begünstigt, was mit der gesetzgeberischen Intention, welche die Situation bei natürlichen Personen

---

1166 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 24 Rn. 1; *Meincke*, ErbStG, § 24 Rn. 1.
1167 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 24 Rn. 2.
1168 *Korezkij*, ZEV 1999, S. 132 (135).
1169 *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 999.
1170 Koordinierter Ländererlass v. 14.3.1984, BeckVerw 032706 = BB 1984, S. 662.
1171 Allgemeine Ansicht, vgl. nur *Meincke*, ErbStG, Einf. Rn. 1; *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Einf. Rn. 2; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 15 Rn. 2; BFH v. 18. 1. 2011 – Az. X R 63/08, BStBl. II 2011, S. 680 (682); BFH v. 14.09.1994 – Az. I R 78/94, BStBl. II 1995, S. 207 (208).
1172 *Kapp*, BB 1982, S. 321 (322); in dieselbe Richtung argumentiert *Troll*, BB 1982, S. 1663 (1663 f.).
1173 *Crezelius*, BB 1982, S. 323 (324 f.).
1174 So auch *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 125.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nachzubilden möchte, nicht in Einklang zu bringen ist. Die Ersatzerbschaftsteuer kann also nicht im Rahmen der Einkommensermittlung abgezogen werden.[1175]

dd. Ersatzerbschaftsteuer und Nachfolgegestaltung

Vordergründig lässt die Ersatzerbschaftsteuer die Familienstiftung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG wenig attraktiv für Nachfolgegestaltungen erscheinen, jedoch greift diese Betrachtung oft zu kurz. Vielmehr ist stets eine Einzelfallbetrachtung geboten. Dabei wird stellenweise hervorgehoben, dass die Ersatzerbschaftsteuer geradezu vorteilhaft sein kann. Im Vergleich zur Besteuerung im Rahmen der Vermögensnachfolge durch natürliche Personen ist dies insbesondere der Fall, wenn verschiedene Vermögensübergange in kürzeren Zeitabständen als in 30 Jahren eintreten oder wenn nur eine oder keine Personen zur Verfügung stehen, die in die Steuerklasse I einzuordnen sind.[1176]

Eine funktionelle Strategie zur Vermeidung der Ersatzerbschaftsteuer unter Wahrung des Stifterwillens, der meist auf die Erhaltung der Stiftung mit all ihren Vermögensgegenständen und eine Unterstützung der Destinatäre gerichtet sein wird, wurde bisher nicht entwickelt. Insbesondere ist die Ausgliederung des Vermögens aus der Stiftung in eine Gesellschaft, an der die Stiftung beteiligt ist, im Regelfall nicht die richtige Strategie.[1177] Es gibt nur begrenzte Optimierungsmöglichkeiten.[1178]

d. Zustiftungen

Zustiftungen, seien es solche von Todes wegen oder lebzeitige, sind nicht von der Privilegierungsvorschrift § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG erfasst und fallen somit in jedem Fall in die Steuerklasse III.[1179] Sie sind nicht unter § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG oder § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG zu subsumieren, sondern sind bereits von § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beziehungsweise § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfasst. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG gewährt das Steuerklassenprivileg jedoch nicht für § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG und § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG. Bereits der RFH hat judiziert, dass Zuwendungen, die nicht unmittelbar mit dem Stiftungsgeschäft zusammenhingen, und auf einer späteren freien Willensentschließung des Stifters beruhten, als gewöhnliche Schenkungen zu behandeln seien.[1180] Das gilt selbst dann, wenn der einzige

---

1175 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 24 Rn. 6; *Meincke*, ErbStG, § 24 Rn. 2; *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 1001; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 125; BFH v. 14.09.1994 – Az. I R 78/94, DStR 1995. S. 370 (371).

1176 *Korezkij,* ZEV 1999, S. 133 (136); *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 1003; *v. Löwe*, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung, S. 55.

1177 *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 22 Rn. 157 ff..

1178 Dazu bspw. *v. Oertzen*, DStR 2012/Beihefter 2, S. 37 ff.

1179 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 122; *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 52; *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, Rn. 25; vgl. auch BFH v. 9.12.2009 – Az. R 22/08, BStBl. II 2010, S. 363 (363) = ZEV 2010, S. 202 ff. mit Anmerkungen *Geck*, der dies mit guten Gründen für rechtspolitisch fragwürdig hält.

1180 RFH v. 12.5.1931 – Az. I e A 164/30, RStBl. 1931, S. 539.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Begünstigte der Stiftung der Stifter selbst ist, es kommt wegen der zivilrechtlichen Prägung des ErbStG nicht auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise an, nach welcher in einem solchem Fall eine Bereicherung zu verneinen wäre.[1181] Anders ist die Lage zu beurteilen, wenn der Stifter sich bereits im Stiftungsgeschäft zu einer späteren Zuwendung verbindlich verpflichtet hat. In diesem Falle greift der Privilegierungstatbestand.[1182] Als Alternative hierzu wird vorgeschlagen, eine neue Stiftung, der die Privilegien des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG zur Teil würden, zu gründen, und diese dann, mit stiftungsaufsichtsbehördlicher Genehmigung, mit der älteren Stiftung zu verschmelzen.[1183]

3. Auflösung

Im Falle der Auflösung einer Stiftung fällt das Vermögen der Stiftung an die in der Verfassung vorgesehenen Personen (§ 88 Satz 1 BGB), und wird bei diesen im Regelfall erbschaftsteuerlich erfasst (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG).[1184] Daneben können allerdings auch ertragsteuerliche Aspekte eine Rolle spielen.

a. Ertragsteuerliche Folgen

Spiegelbildlich zur Errichtung der Stiftung stellt sich die Frage, ob es im Rahmen der Stiftungsauflösung zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung stiller Reserven kommt, was der Fall sein kann, wenn die Stiftung über ein steuerverstricktes Betriebsvermögen verfügt. § 11 KStG findet als Spezialregelung keine Anwendung, so dass sich die Auflösungsbesteuerung nach § 8 KStG i. V. m. §§ 16, 17 EStG richtet.[1185]

b. Änderung des Stiftungscharakters als Auflösung?

Wie gezeigt, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass, um die Ersatzerbschaftsteuer erheben zu können, auch am 30. Jahrestag der Stiftungsgründung, also im Steuerentstehungszeitpunkt (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG), noch alle Merkmale des Familienstiftungsbegriffs erfüllt sein müssen.[1186] Daher kann es ein Gestaltungsansatz zur Vermeidung der Ersatzerbschaftsteuer sein, beispielsweise durch Satzungsänderung oder durch eine veränderte Ausschüttungspraxis, die Familienstiftung zu einer „gewöhnlichen“ Stiftung zu machen.[1187] Weiterhin kann, um das Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG

1181 BFH v. 9.12.2009 – Az. II R 22/08, BStBl. II 2010, S. 363 (363).

1182 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 112; *Binz/Sorg*, DB 1988, S. 1822 (1825); *Korezkij*, ZEV 1999, S. 132 (134).

1183 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 58, § 42 Rn. 29 ff.

1184 Siehe unten S. 186.

1185 Vgl. detaillierter *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 1066 ff.; *v. Löwe*, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung, S. 59.

1186 Siehe oben S. 164.

1187 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 137.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

optimal zu nutzen, angedacht werden, nach der Vermögensübertragung auf die Stiftung nachträglich den Kreis der Destinatäre zu erweitern.

Offenbar um solche Gestaltungen zu verhindern betrachtet die Finanzverwaltung die Änderung des Stiftungscharakters einer Familienstiftung durch Satzungsänderung, unabhängig davon, ob dies zu Lebzeiten oder erst nach dem Tode des Stifters erfolgt, erbschaftsteuerlich als Errichtung einer neuen (Familien-) Stiftung.[1188] Um Gestaltungen auszuschließen,[1189] durch die unter anfänglicher Nutzung des Steuerklassenprivilegs des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG später der Kreis der Destinatäre erweitert wird, gelten diese Grundsätze entsprechend, wenn durch die Satzungsänderung lediglich bisher nicht bezugs- oder anfallsberechtigte Familienmitglieder oder Dritte in den Kreis der Destinatäre aufgenommen werden und die Errichtung der Stiftung bei bereits damaliger Zugehörigkeit der neu aufgenommenen Destinatäre seinerzeit nach einer ungünstigen Steuerklasse zu besteuern gewesen wäre.[1190] Die durch Satzungsänderung entstandene „neue" Stiftung, so die Finanzverwaltung, gilt als Erwerber des Vermögens der „bisherigen" Stiftung (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG). Sie ist nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem ursprünglichen Stifter zu besteuern (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Die Aufhebung der bisherigen Stiftung wird dagegen nicht gesondert besteuert. Die für die Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer maßgebliche 30-Jahresfrist beginnt mit der Satzungsänderung neu zu laufen.[1191]

Die Finanzverwaltung, welche die Auffassung seit den 80er Jahren vertritt,[1192] verweist zur Begründung auf ein „wenig aussagekräftiges"[1193] Urteil des RFH vom 15.11.1922,[1194] welches allerdings eine nicht vergleichbare Rechtslage von 1919 betraf.[1195] Die Auffassung der Finanzverwaltung wird im Übrigen beinahe einhellig zutreffend abgelehnt.[1196] Besonders

---

1188 ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 4 Satz 1.

1189 *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 1 Rn. 30.

1190 ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 4 Satz 2.

1191 ErbStR 2011, R E 1.2 Abs. 4 Satz 3, 4, 5, 7.

1192 Koordinierter Ländererlass v. 28.10.1982, bspw. FinMin Baden-Württemberg – S 3800 A – 6/79, DStR 1983, S. 744 (745).

1193 *Meincke*, ErbStG, § 1 Rn. 21.

1194 RFH v. 15.11.1922 – Az. VI A 135/21, Jahrbuch des Steuerrechts 1923, S. 196.

1195 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 128; ausführlich dazu *Binz/Sorg*, DB 1988, S. 1822 (1824), die meinen, es handele sich gar um Fehlzitate: Die Rechtslage von 1919 habe eine völlig andere Behandlung der Familienstiftung vorgesehen; im Gegensatz zur heutigen Rechtslage sei nicht die Errichtung der Stiftung als solche, sondern der, nach heutigem Recht nicht steuerbare, Übergang der Bezugsberechtigung als solcher Anknüpfungspunkt der Erbschaftsteuer gewesen.

1196 Aus der aktuellen Literatur folgt ihr wohl lediglich *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 1 Rn. 30, jedoch ohne Auseinandersetzung mit den zahlreichen Gegenargumenten; *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz* (Hrsg.), § 1 Rn. 31 meint, die Auffassung der Finanzverwaltung sei keineswegs zwingend, führe zu einer Überbesteuerung und tritt stattdessen für eine Anwendung von § 42 AO ein; *Meincke*, ErbStG, § 1 Rn. 21 meint, besser wäre in solchen Fällen eine richtige Auslegung von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG, denn eine vorläufige Familienstiftung sei keine Familienstiftung, oder ein Rückgriff auf § 42 AO; *Jülicher*, StuW 1999, 363 (372) schlägt demgegenüber eine Anwendung des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO vor; *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 128 denkt, die Auffassung der Finanzverwaltung vertrage sich nicht mit den für die Auslegung des ErbStG maßgeblichen zivilrechtlichen Wertungen;

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

überzeugend ist das Argument, sie werde der zivilrechtlichen Ausgestaltung des § 87 BGB angesichts der starken Anlehnung an bürgerlich-rechtliche Erwerbsvorgänge des ErbStG nicht gerecht.[1197] Tatsächlich bleibt die Stiftung nämlich auch bei einer Änderung der Satzung dieselbe, es findet gerade kein Vermögensübergang statt.[1198] Zwar sei das Ansinnen der Finanzverwaltung dem Grunde nach verständlich, allerdings rechtfertige dies nicht die Schaffung neuer Steuertatbestände durch die Exekutive; dies sei mit der Gewaltenteilung nicht vereinbar.[1199] Damit fehlt es an einer Ermächtigungsgrundlage, die für Maßnahmen der Eingriffsverwaltung stets notwendig ist.[1200]

II. Besteuerung der Destinatäre

Die Destinatäre müssen als eigenständige Steuersubjekte von der Stiftung unterschieden werden. Die Zahlungen, welche sie von der Stiftung erhalten, sind bei ihnen im Regelfall steuerpflichtig. Abhängig von der Art der Zahlung unterscheiden sich die Steuerfolgen.

1. Destinatszahlungen

Destinatszahlungen, die aus laufenden Erträgen getätigt werden, erfolgen zwar unentgeltlich, aber auch nicht freigebig, denn die Stiftung handelt aufgrund ihrer Satzung, so dass sie nicht von § 7 ErbStG erfasst sind.[1201] Die Frage, wie Destinatszahlungen aus Erträgen der Stiftung einkommensteuerrechtlich zu qualifizieren sind, wurde bis vor kurzem in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, der Finanzverwaltung und auch der Literatur unterschiedlich beurteilt. Fraglich war, ob sie als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG)[1202] oder als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) EStG)[1203] zu qualifizieren seien.[1204] Die Frage hat praktische Bedeutung, denn im Falle einer Qualifizierung

---

Geck in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 1 Rn. 55 weist zutreffend darauf hin, dass sich weder aus dem Gesetzeswortlaut, noch aus Sinn und Zweck des Besteuerungstatbestandes die Auffassung der Finanzverwaltung begründen lasse.

1197 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 128; *ders.*, StuW 1999, S. 363 (372); *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 138.

1198 *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/*Wachter (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 57.

1199 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 128.

1200 *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rn. 138; in diese Richtig auch *Geck* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 1 Rn. 55; *v. Löwe*, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung, S. 51.

1201 *Haas*, DStR 2010, S. 1011 (1012); *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1386); *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 3 Rn. 320; *Götz* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen, Rn. 1058; i. E. so auch *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 177 f.

1202 BMF v. 27.06.2006 – Az. IV B 7-S 2252-4/06, BStBl. I 2006, S. 417 = DStR 2006, S. 1227.

1203 So bspw. FG Berlin-Brandenburg v.16.09.2009 – Az. 8 K 9250/07, DStR 2010, S. 385 f.

1204 Vgl. ausführlich zum seinerzeitigen Meinungstand *Oppel*, SAM 2010, S. 173 ff.; *Seidel*, ErbStG 2010, S. 204 (204 ff.); *Dötsch/Pung* in *Dötsch/Pung/Möhlebrock*, KSt, § 20 EStG Rn. 192 f.; grundlegend anlässlich der Einführung der Vorschrift *Orth*, DStR 2001, S. 325 (331 f.); zur Entstehungsgeschichte und systematischen Einordnung der Vorschrift vgl. *Wassermeyer* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (Hrsg.), EStG, § 20 Rn. JA 1 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

als Einkünfte aus Kapitalvermögen unterfallen die Destinatszahlungen der Abgeltungssteuer und ist von der Stiftung Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen. Fasste man sie hingegen unter § 22 EStG, unterlägen sie dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. i) EStG). 60 % der Zahlung würden in diesem Falle dem individuellen Einkommensteuersatz unterworfen. Dies wäre für den Destinatär vorteilhaft, wenn sein persönlicher Durchschnittsteuersatz unter 42 % läge.[1205]

Der Streit kam auf, weil § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG Einnahmen aus Zahlungen einer Stiftung als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifiziert, wenn diese mit Ausschüttungen im Sinne von § 20 Nr. 1 EStG „wirtschaftlich vergleichbar" sind. Die Finanzverwaltung meinte, alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen einer Stiftung, die von den beschlussfassenden Stiftungsgremien aus den Erträgen der Stiftung an den Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge ausgekehrt werden, seien darunter zu fassen.[1206] Auf das Kriterium der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit ging sie nicht näher ein.[1207] Die Gesetzesmaterialien legen indes nahe, dass alleine die Stellung der Destinatäre, die ja nun gerade keine Gesellschafter oder Anteilseigner sind, nicht gegen die wirtschaftliche Vergleichbarkeit spricht.[1208] Das Schleswig-Holsteinische FG sah dieses Merkmal zutreffend als erfüllt an, wenn der Leistungsempfänger in einem weiteren Sinne eine gesellschafterähnliche Position bei der Stiftung einnimmt. Dies ist nicht gegeben, wenn sich die Destinatäre in ihrem Handeln lediglich auf dem Empfang von Stiftungsleistungen beschränken.[1209] In dem entschiedenen Fall sieht es dieses Merkmal als erfüllt an, weil der Destinatär die Möglichkeit hatte, nach Maßgabe der Bestimmungen der Stiftungssatzung über die Verwendung des jährlichen Einkommens nach Erfüllung aller in der Satzung durch den Stifter gemachten Vorgaben zu entscheiden, also bestimmenden Einfluss auf die Verwendung der aus dem Kapital erzielten Erträge habe.[1210] Das FG Baden-Württemberg stellt sich hingegen auf den Standpunkt, nicht jeder Destinatär sei ein „Quasi-Anteilseigner", dies sei eher der Stifter, welcher als zentrale Figur des Stiftungsrechts agiere oder gegebenenfalls seine Erben.[1211]

Der BFH hat sich im Wesentlichen dem FG Schleswig-Holstein angeschlossen und entgegen dem FG Berlin-Brandenburg entschieden, dass die Stiftungsleistungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu qualifizieren seien, wenn die Leistungsempfänger einer Stiftung unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen können. Auf die rechtliche Konstruktion komme es nicht an, maßgeblich sei allein, ob die Destinatäre wirtschaftlich die Stellung eines Anteilseigners

---

1205 *Oppel*, SAM 2010, S. 173 (174) m. w. N.; *Kessler/Müller*, DStR 2011, S. 614 (614); *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 179. .

1206 BMF v. 27.06.2006 – Az. IV B 7-S 2252-4/06, BStBl. I 2006 S. 417 = DStR 2006, S. 1227.

1207 Kritisch dazu *Wassermeyer*, DStR 2006, S. 1733 (1734).

1208 BT-Drs. 14/6882, S. 35; anders aber FG Berlin-Brandenburg v.16.09.2009 – Az. 8 K 9250/07, DStR 2010, S. 385 f.

1209 So auch *Kirchhain*, BB 2006, S. 2387 (2388).

1210 Schleswig-Holsteinisches FG v. 07.05.2009 – Az. 5 K 277/06, DStR 2009, S. 1429 (1432).

1211 FG Baden-Württemberg v. 20.11.2008 – Az. 3 K 397/08, DStR 2010, S. 95 (97); ähnlich *Wassermeyer*, DStR 2006, S. 1733 (1734); in diese Richtung auch *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 182 f.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

innehaben, was jedenfalls erfüllt sei, wenn sie die Ertragsverwendung der Stiftung beeinflussen könnten. Wenn dies nicht gegeben sei, greife § 22 EStG.[1212]

Im Ergebnis wird die Zuwendung der Stiftung also mit der Kapitalertragsteuer von 25 % belastet. Hinzu kommt als Ergänzungsabgabe der Solidaritätszuschlag gemäß § 2 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG.

2. Substanzzahlungen

Anders als Zahlungen, die aus den laufenden Erträgen der Stiftung erfolgen, soll die Auskehr von Stiftungskapital zu bewerten sein. Es liege eine Schenkung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Es handele sich dabei nicht um eine Auflösung der Stiftung im Sinne von § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG, so dass das Steuerklassenprivileg nicht zur Anwendung kommen könne. Derartige Erwerbe fielen vielmehr in die ungünstige Steuerklasse III.[1213]

Nicht ersichtlich ist allerdings, wieso es sich um eine freigebige Zuwendung handeln solle, denn die Stiftung kann Ausschüttungen ihres Vermögens aufgrund des Vermögenserhaltungsgrundsatzes nur aufgrund einer Anordnung in ihrer Satzung vornehmen, anderes ist ihr durch den Vermögenserhaltungsgrundsatz versagt. Erfolgt die Zahlung aus Erträgen, verneint man diese mit der Begründung, die Stiftung handele nicht freigebig, sondern sei aufgrund ihrer Satzung dazu verpflichtet.[1214] Nichts anderes gilt aber auch bei Substanzauszahlungen, auch hier handelt die Stiftung aufgrund einer Rechtspflicht, nämlich ihrer eigenen Satzung, die gegebenenfalls durch einen Organbeschluss konkretisiert wurde, so dass gerade keine Schenkungen gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegen. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG kann ebenfalls nicht greifen, denn dieser Tatbestand erfasst nur Auszahlungen anlässlich einer Stiftungsaufhebung, und die Auskehr von Vermögensteilen, das betont die überwiegende Literaturansicht stets, stelle gerade keine „Teilauflösung" dar,[1215] die zivilrechtlich im Übrigen auch nicht vorgesehen ist. Somit sind Substanzauszahlungen nicht von der Erbschaftsteuer erfasst.[1216]

1212 BFH v. 3. 11. 2010 – Az. I R 98/09, BStBl. II 2011, S. 417 ff. (= DStR 2011, S. 403 ff.); vgl. dazu *Kessler/Müller*, DStR 2011, S. 614 (615) und *Jahn/Oppel*, DB 2011, S. 1187 (1188), die übereinstimmend kommentieren, die Entscheidung des BFH entspreche dem Willen des Gesetzgebers, zeige aber auch die Systemwidrigkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG; dazu auch *Milatz/Herbst*, BB 2011, S. 1500 (1504); *Korn*, GWR 2011, S. 150 (150); *Kobor*, SteuK 2011, S. 171 (171); *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 182ff.

1213 So wohl *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 7 Rn. 338, § 15 Rn. 124; *Weinmann* in *Moench/Weimann*, ErbStG, § 15 Rn. 46; RFH v. 11. 5. 1938 – Az. III 789. e 1937/38, RStBl.

1214 Siehe FN 1201.

1215 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 124; *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 1 Rn. 28; *Knobel* in *Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 56.

1216 Ebenso *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1386); *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 41 Rn. 67, § 42 Rn. 4; *Hahn/Schindler*, Die Besteuerung der Stiftungen, S. 94 f.; *Desens/Hummel*, DStZ 2011, S. 710 (711).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Allenfalls kommt eine Besteuerung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG beziehungsweise subsidiär § 22 Nr. 1 EStG in Betracht. Dabei ist zu beachten, dass § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht alle Zahlungen der Stiftung an Destinatäre erfassen soll.[1217] § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ordnet vielmehr an, dass diese mit Gewinnausschüttungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sein müssen. Die Auszahlungen von Vermögensteilen der Stiftung an ihre Destinatäre wäre allenfalls mit der Rückgewähr von Einlagen an Gesellschafter einer Gesellschaft vergleichbar, die unter gewissen Voraussetzungen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG steuerfrei sind. Auf diese Vorschrift verweist § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG ebenfalls. Grund für die Steuerfreiheit ist bei der Rückgewähr von Einlagen, dass dies ein Vorgang ist, der sich auf der Vermögensebene abspielt. Im Falle der Rückzahlung liegen gerade keine steuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, der Gesellschafter erhält lediglich sein Kapital zurück, was steuerlich unbeachtlich ist.[1218] Der Vergleich hinkt aber, denn regelmäßig wird es nicht der Stifter sein, der Empfänger von Zahlungen ist, die aus der teilweisen Auflösung von Stiftungsvermögen stammen. Allerdings ist über diese fehlende rechtliche Vergleichbarkeit hinwegzusehen, denn der Gesetzgeber war sich dieser bewusst und hat dennoch im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG verwiesen.[1219]

§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG soll Zahlungen an die Destinatäre erfassen, die aus den Erträgen der Stiftung stammen.[1220] Bei teilweiser Auflösung des Stiftungsvermögens ist die Anwendung von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sachgerecht, wenn das Stiftungsvermögen aus thesaurierten Erträgen der Stiftung stammt.[1221] Um eine zutreffende Erfassung sicherzustellen, ordnet § 27 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG an, dass Bezüge nicht erfasst werden, wenn sie für ein steuerliches Einlagenkonto[1222] gemäß § 27 EStG als verwendet gelten. Dies ist solange nicht der Fall, wie in dem Stiftungsvermögen Gelder vorhanden sind, die ehemals aus Erträgen der Stiftung stammen.[1223] Kommen hingegen Vermögensteile, die nicht von der Stiftung selbst erwirtschaftet wurden, zur Auszahlungen, erfasst § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG solche Zahlungen nicht.[1224] Es fehlt an der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit.

Allenfalls kommt eine Besteuerung in diesem Falle gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) EStG in Betracht. Dazu muss es sich jedoch um wiederkehrende Leistungen handeln. Voraussetzung für die Annahme von wiederkehrenden Bezügen in diesem Sinne ist, dass „sich diese aufgrund eines von vornherein gefassten einheitlichen Entschlusses oder eines einheit-

---

1217 *Intemann* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 20 EStG Rn. 342; a. A. wohl *Ratschow* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 20 EStG Rn. 339.

1218 Vgl. nur *Lornsen-Veit* in *Erle/Sauter* (Hrsg.), KStG, § 27 Rn. 7.

1219 BT-Drs. 14/6882, S. 35; BT-Drs. 14/2683, S. 114.

1220 BMF v. 27.06.2006 – Az. IV B 7-S 2252-4/06, BStBl. I 2006, S. 417 stellt dies ausdrücklich klar; nicht etwa ist das BMF der Ansicht, wie *Desens/Hummel*, DStZ 2011, S. 710 (711) meinen, es seien alle Zahlungen der Stiftung an ihre Destinatäre erfasst.

1221 Vgl. *Moritz/Strohm* in *Frotscher* (Hrsg.), EStG, § 20 n. F. Rn. 197; *Intemann* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 20 EStG Rn. 348; *Schlotter* in *Littmann/Bitz/Pust* (Hrsg.), Einkommensteuerrecht, § 20 Rn. 761; *v. Beckerath* in *Kirchhof* (Hrsg.), EStG, § 20 Rn. 61; BT-Drs. 14/2683, S. 125; *Wassermeyer* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (Hrsg.), EStG, § 20 Rn. JA 11.

1222 Zur Pflicht von Stiftungen, ein steuerlichen Einlagenkonto zu führen, vgl. *G. Kraft/C. Kraft*, DStR 2011, S. 1837 (1837 ff.).

1223 Vgl. dazu *Lornsen-Veit* in *Erle/Sauter* (Hrsg.), KStG, §§ 27, 28.

1224 So auch *v. Löwe* in FS Spiegelberger, S. 1370 (1384); *Kornau*, Die Stiftung als Unternehmensnachfolgerin, S. 352.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lichen Rechtsgrundes mit einer gewissen Regelmäßigkeit, wenn auch nicht immer in gleicher Höhe, wiederholen".[1225] Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, unterliegen teilweise Auszahlungen des Stiftungsvermögens § 22 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn in der Satzung festgelegt ist, wann und unter welchen Voraussetzungen es zu regelmäßigen Auszahlungen an die Destinatäre kommen soll.[1226]

3. Auflösung der Stiftung

Kommt es zur Auflösung einer Stiftung, fällt das Vermögen an die in der Verfassung bestimmte Person (§ 88 Satz 1 BGB). Der Stifter entscheidet also im Rahmen des Stiftungsgeschäftes darüber, wer zum Kreise der Anfallsberechtigten zählt. In der Regel fallen Destinatäre und Anfallsberechtigte zusammen.[1227] § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG qualifiziert als Schenkung unter Lebenden, was bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird. Da die Anfallsberechtigten in keiner verwandtschaftlichen Beziehung zu der Stiftung stehen können, wäre auch im Grundsatz dieser Erwerb der Steuerklasse III zu unterwerfen.[1228]

a. Normalfall

Wie allerdings in anderen Zusammenhängen auch, berücksichtigt das ErbStG die besonderen Beziehungen zwischen dem Stifter und den Destinatären: In den Fällen des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG, also der Auskehr von Stiftungsvermögen anlässlich der Stiftungsaufhebung, gilt gem. § 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG als Schenker der Stifter. Die Besteuerung bestimmt sich also nicht nach dem Verhältnis der Stiftung zu den Anfallsberechtigten, sondern nach dem Verhältnis des Stifters zu den Anfallsberechtigten.

Umstritten ist allerdings die Reichweite dieser Regelung, welche anhand einer systematischen Einordnung der Vorschrift zu ergründen versucht wird. Während insbesondere der Wortlaut für eine umfassende Geltung spricht, die eine gesetzliche Fiktion eines neuen Zuwender- bzw. Empfängerverhältnisses vornimmt, die neben dem Steuersatz und dem persönlichen Freibetrag auch die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe (§ 14 ErbStG) und die persönliche Steuerpflicht (§ 2 ErbStG) umfasst,[1229] geht der BFH davon aus, dass § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG abweichend von der Grundregel des § 15 Abs. 1 Satz 1 ErbStG lediglich eine Aussage bezogen auf die Steuerklasse zu entnehmen ist. Alleine diese sei im Ver-

---

1225 BFH v. 25.8.1987 – Az. IX R 98/82, BStBl. II 1988, S. 344 (346) mit Verweis auf BFH v. 20.7.1971 – Az. VIII 24/65, BStBl. II 1972, S. 170 und BFH v. 19.10.1978 – Az. VIII R 9/77, BStBl. II 1979, S. 133; so auch EStR 2008, R 22.1 Abs. 1 S. 2, 3; *Desens/Hummel*, DStZ 2011, S. 710 (716) denken, ebenfalls unter (unvollständiger) Zitierung des BFH-Urteils v. 25.8.1987, es komme auf eine regelmäßige Zahlung nicht an.

1226 Insoweit zutreffend auch *Desens/Hummel*, DStZ 2011, S. 710 (716).

1227 *Binz/Sorg*, DStR 1994, S. 229 (232).

1228 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 116; *Meincke*, ErbStG, § 15 Rn. 24; *Geck* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 15 Rn. 65.

1229 Dafür insb. *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 119; *ders.*, StuW 1999, S. 363 (369 f.); *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 61.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

hältnis zu dem Stifter zu bestimmen, alle übrigen maßgeblichen Faktoren richteten sich nach dem Verhältnis der Stiftung selber zu dem Destinatär.[1230]

Der BFH begründet seine Ansicht in erster Linie mit der Systematik des Gesetzes. Der Gesetzgeber hätte die Regelung des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG, wenn er eine umfassende Fiktion gewollt hätte, nicht im 3. Abschnitt des ErbStG unter der Überschrift „Berechnung der Steuer", sondern im 1. Abschnitt „Steuerpflicht" aufnehmen müssen. Zwar ist das systematische Argument des BFH vordergründig zutreffend, jedoch überzeugt es im Ganzen nicht. *Jülicher* hat herausgearbeitet, wieso die Annahme nahe liegt, der Gesetzgeber habe den Standort von § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG in erster Linie wegen des thematisch ähnlichen Regelungsumfeldes gewählt.[1231] Die Sonderregelungen in Bezug auf die Familienstiftung wollen dem Umstand, dass das Stiftungsvermögen den Familienmitgliedern dient, die Destinatäre „wirtschaftlich" hinter der Stiftung stehen (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG) Rechnung tragen und stellen daher an vielen Stellen auf die persönlichen Verhältnisse der Destinatäre zu dem Stifter ab. Insbesondere § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG fingiert für die Ersatzerbschaftsteuer einen „typischen" Erbfall. Diese Konzeption des Gesetzgebers muss stringent angewendet werden, um Wertungswidersprüche zu vermeiden. Zudem würde es anderenfalls innerhalb eines einheitlichen Erwerbes zu einer an keiner anderen Stelle des ErbStG vorgesehenen Mischbesteuerung kommen. Auch ließe sich so ohne Probleme ein Fall handhaben, in dem mehrere Stifter Vermögen in die Stiftung eingebracht haben.[1232]

§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG bestimmt, dass auch Bezüge, die nach Auflösung einer Körperschaft im Sinne § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG anfallen und die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG verweist ebenfalls auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Nicht ertragsteuerpflichtig sind also Zahlungen im Rahmen der Auflösung einer Stiftung, die wirtschaftlich mit dem Nennkapital gleich zu achten sind. Dies wird für die Auskehr der ursprünglich vom Stifter übertragenen Vermögensgegenstände der Fall sein, so dass es nicht zu einer Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer kommt.

Es fragt sich aber, wie mit Auszahlungen anlässlich der Stiftungsauflösung zu verfahren ist, die aus (thesaurierten) Erträgen der Stiftung stammen. Der Wortlaut des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG lässt keine Möglichkeit offen, solche Gelder aus der Besteuerung mit der Erbschaftsteuer auszunehmen. Auf der anderen Seite werden sie gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG der Einkommensteuer unterworfen. Es käme also zu einer Doppelbesteuerung mit Erbschaft- und Einkommensteuer, wenn anlässlich der Stiftungsauflösung auch Stiftungserträge zur Auskehr kommen. Dies ist verfassungsrechtlich zweifelhaft[1233] und führt zu unsachgemäßen Ergebnissen. Diese Situation ist ein Beleg dafür, dass

---

1230 BFH v. 25.11.1992 – Az. II R 77/90, BStBl. II, 1993, S. 328 (329); BFH v. vom 30.11.2009 – Az. II R 6/07, BStBl. II 2010, S. 237 (238 f.), dort auch zur Behandlung von mehreren Stiftern.

1231 *Jülicher*, StuW 1999, S. 263 (370).

1232 *Jülicher*, StuW 1999, S. 263 (370).

1233 Ausführlich dazu *Desens/Hummel*, DStZ 2011, S. 710 (714), die das Problem durch eine verfassungskonforme Auslegung von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG lösen wollen, wonach Zahlungen anlässlich der Auflösung einer Stiftung nicht wirtschaftlich mit der Liquidation einer Kapitalgesellschaft vergleichbar sein soll, was angesichts der ausdrücklichen Verweisung in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG vor dem Hintergrund der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 14/6882, S. 35), wonach es auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ankommen solle, nicht überzeugt.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die ertragsteuerliche Erfassung von Zahlungen einer Stiftungen an ihre Destinatäre derzeit nicht zufriedenstellend geregelt und besonders die Eingliederung in § 20 EStG nicht überzeugt.[1234] Den grundlegenden Unterschieden zwischen Stiftungen und Kapitalgesellschaften kann so nicht hinreichend Rechnung getragen werden.

Der Konflikt lässt sich durch eine teleologische Reduktion des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG rechtsfortbildend angemessen auflösen.[1235] Einkommen- und Erbschaftsteuer sind wesensverwandt, beide besteuern die Steigerung der individuellen Bereicherung. Die Erbschaftsteuer ist demnach eine Form der Einkommensteuer, sie ergänzt die sieben Einkunftsarten des EStG insoweit, als dass sie eine Steuerpflicht für Erwerbe statuiert, die der Erwerber weder erwirtschaften noch durch den Einsatz finanzieller Mittel herbeiführen muss, die also unentgeltlich erfolgen.[1236] Wegen der Gleichartigkeit der beiden Steuern, die einander nicht ausschließen, kommt es bisweilen zu Doppelbelastungen, die der Gesetzgeber – auch mit den damit verbundenen Härten – in Kauf genommen hat.[1237] Meist sind dies Fälle, in denen eine latente Ertragsteuer auf dem unentgeltlich Erworbenen lastet, die den Wert des Erwerbs, also die Bereicherung, aber nicht mindert.[1238] Im Gegensatz zur Doppelbelastung im Zusammenhang mit stillen Reserven,[1239] die erst eintritt, wenn diese durch den Erwerber realisiert werden, knüpfen sowohl Einkommen- wie auch Erbschaftsteuer hier aber an ein und denselben Vorgang an, nämlich den durch die Auflösung der Stiftung ausgelösten Vermögensanfall. Die Verwerfung entsteht, weil Destinatszahlungen, die aus Sicht des Destinatärs unentgeltlich erfolgen und damit systemgerecht eigentlich in die Erbschaftsteuer eingeordnet werden müssten, den Einkünften aus Kapitalvermögen zugewiesen werden. An dieser Grundentscheidung muss sich der Gesetzgeber festhalten lassen. Gliedert er einen bestimmten Besteuerungsgegenstand – in Kenntnis der fehlenden rechtlichen Vergleichbarkeit aufgrund einer angenommenen wirtschaftlichen Vergleichbarkeit – aus einem Steuergesetz in ein anderes Steuergesetz aus, ist dieses als vorrangig dem (hier systemwidrigen) System des Gesetzgebers entsprechend anzuwenden. Demgemäß ist die Vorschrift des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG, offensichtlich unbeabsichtigt, zu weit geraten und müsste um den Zusatz „soweit es nicht der Besteuerung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG unterliegt", jedenfalls gedanklich, ergänzt werden.[1240]

1234 In diese Richtung auch *Wassermeyer*, DStR 2006, S. 1733 (1736); *Kessler/Müller*, DStR 2011, S. 614 (615); *Jahn/Oppel*, DB 2011, S. 1187 (1188).

1235 Vgl. zu den Voraussetzungen einer Rechtsfortbildung i. E. *Gersch* in *Klein*, AO, § 4 Rn. 36 m. w. N.

1236 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Einf. Rn. 15; *Meincke*, ErbStG, Einf. Rn. 2.; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, S. 749 f.

1237 BFH v. 19.1.1956 – Az. 19.1.1956, BStBl. III 1956, S. 85 (85); BFH v. 9.9.1988 – Az. III R 191/84, BStBl. II 1989, S. 9 (11); BFH v. 17.2.2010 – Az. II R 23/09, BStBl. II 2010, S. 641 (643).

1238 Bspw. BFH v. 5.7.1978 – Az. II R 64/73, BStBl. II1979, S. 23 (24); BFH v. 17.2.2010 – Az. II R 23/09, BStBl. II 2010, S. 641 (643); weitere Nachweise bei *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 10 Rn. 139.

1239 Vgl. dazu BFH v. 17.2.2010 – Az. II R 23/09, BStBl. II 2010, S. 641 (643); *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Einf. Rn. 16.

1240 *Desens/Hummel*, DStZ 2011, S. 710 (715 ff.) befürworten demgegenüber einen Vorrang des ErbStG.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Vermögensrückfall an den Stifter

Ebenfalls unklar ist, wie der Vermögensrückfall an den Stifter vor dem Hintergrund der Regelung des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG zu behandeln ist. Zunächst ging der BFH davon aus, dass überhaupt keine Steuer anfalle, denn es könne sich niemand etwas selber schenken.[1241] Von diesem Standpunkt distanzierte sich der BFH später indes und will nun den Vermögensanfall des Stifters nicht unter die Begünstigung des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG fassen, sondern ihn gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG i.V. m. § 15 Abs. 1 ErbStG in die ungünstige Steuerklasse III einordnen.[1242]

Dies überzeugt nur teilweise, obwohl – wie *Weinmann* insoweit zutreffend feststellt – der Stifter nicht im Verhältnis zu sich selbst in Steuerklasse I oder II einzuordnen ist.[1243] Dieser Ansicht kann dennoch nicht gefolgt werden, denn sie lässt sich mit der gesetzlichen Konzeption der erbschaftsteuerlichen Behandlung der Familienstiftung, die gerade nicht die rein zivilrechtliche Trennung der Vermögenssphären zum Wertungsmaßstab macht, nicht in Einklang bringen. Vielmehr wird für die Zwecke der Besteuerung davon ausgegangen, die Familie stehe weiterhin hinter der Stiftung. In der Konsequenz muss damit ein Rückerwerb des Stifters erbschaftsteuerfrei sein.[1244] Alles andere liefe auf ein widersprüchliches „Rosinenpicken“[1245] hinaus. Auch historische Gründe sprechen gegen die Ansicht des BFH. Vor der Reform der Erbschaftsteuer 1974 galt nämlich der zuletzt Berechtigte als Schenker (§ 10 Abs. 2 ErbStG 1959). Da dieser im Regelfall mit den Anfallsberechtigten identisch war, führte der Anfall von Stiftungsvermögen im Rahmen der Auflösung meist nicht zu erbschaftsteuerlichen Folgen. Durch die Aufnahme der neuen Regelung sollte „das sachlich nicht gerechtfertigte Ergebnis“[1246] des steuerfreien Erwerbes des Berechtigten, welches aufgrund der seinerzeitigen Rechtsprechung[1247] des BFHs erfolgte, vermieden werden. Der Gesetzgeber hat damals wohl nicht einen Rückerwerb des Stifters der Besteuerung unterwerfen wollen.[1248]

III. Modellrechnung[1249]

Um die vorstehenden Ausführungen zu konkretisieren und zu veranschaulichen, wird auf den folgenden Seiten eine Nachfolgegestaltung unter Einbeziehung einer Familienstiftung exemplarisch dargestellt. Dem liegt folgende Gestaltungsaufgabe zugrunde: Eine vermögende Privatperson möchte ihr beträchtliches Privatvermögen in Höhe von EUR

1241 *BFH v.* 23.04.1954 – Az. III 211/52 S, III 212/52 S, III 213/52 S, III 214/52 S, BStBl. III 1954, S. 178 (179), z. T. unter Bezugnahme auf einen im Schrifttum „fast einhellig“ vertretenen Standpunkt.

1242 BFH v. 25.11.1992 – Az. II R 77/90, BStBl. II 1993, S. 238 (239).

1243 *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 15 Rn. 29.

1244 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 120 gestützt auf § 29 ErbStG (analog); *ders.*, StuW 1999, S. 363 (371); *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 62.

1245 *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 62.

1246 BT-Drs. VI/3418, S. 59.

1247 Siehe FN 1241.

1248 Vgl. dazu insb. *Binz/Sorg*, DStR 1994, S. 229 (232).

1249 Die Berechnungen sind als Tabelle im Anhang (S. 323 ff.) beigefügt.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

100.000.000,00 welches aus Aktienstreubesitz besteht und eine jährliche Rendite von 5 % erwirtschaftet, in eine Stiftung einbringen, deren einzige Destinatäre laut Satzung ihre beiden Kinder und deren Abkömmlinge sind. Diese können über eine Destinatärsversammlung nach festen Vorgaben der Satzung Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen. Thesaurierungen finden bei der Stiftung deshalb nicht statt. Einen Tag vor dem 60. Jahrestag der Stiftungsgründung wird diese aufgelöst, wobei die Kinder selbst kinderlos, mithin die einzigen Anfallsberechtigten, sind.

1. Besteuerung der Errichtung

Der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäftes unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG der Erbschaftsteuer. Allerdings kommt das Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG zur Anwendung. Die Besteuerung richtet sich also nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde zu dem Stifter entferntest Berechtigten. Dabei sind nach Ansicht der Finanzverwaltung auch potentiell Berechtigte einzubeziehen. Hier sind auch die Abkömmlinge der Kinder des Stifters berechtigt, es kommt also die Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) zur Anwendung. Zudem wird ein Freibetrag in Höhe von EUR 100.000,00 (§ 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) gewährt. Die Bemessungsgrundlage beträgt demnach EUR 99.900.000,00, nach der Anwendung des Steuersatzes von 30 % ergibt sich eine Steuerbelastung von EUR 29.970.000,00. Das Vermögen der Stiftung beträgt folglich nach ihrer Errichtung EUR 70.030.000,00.

2. Laufende Besteuerung

Bezogen auf die laufende Besteuerung sind zum einen die verschiedenen Besteuerungsebenen, die der Stiftung und die der Destinatäre, zu unterscheiden. Zum anderen muss wegen der Ersatzerbschaftsteuer zeitlich zwischen den ersten 30 Jahren des Bestehens der Stiftung und den zweiten 30 Jahren differenziert werden.

Jährlich erzielt die Stiftung Einnahmen in Höhe von EUR 3.501.500,00. Auf Ebene der Stiftung sind seit dem 1.3.2013 gemäß § 8 Abs. 4 KStG die Erträge aus dem Aktienstreubesitz nicht mehr steuerfrei, sondern unterfallen regulär der Körperschaftsteuer; zuzüglich Solidaritätszuschlag ergibt sich aus einem Steuersatz von 15,83 % eine Belastung von EUR 554.287,45. Die Stiftung kann demnach EUR 2.947.212,55 an die Destinatäre ausschütten, muss aber Kapitalertragsteuer gemäß §§ 20, 32d, 43 EStG zuzüglich Solidaritätszuschlag (Steuersatz: 26,375 %) in Höhe von jährlich EUR 776.904,78 einbehalten. Insgesamt werden die Erträge des Vermögens mit EUR 1.331.192,23 besteuert, was einer Gesamtbelastung von 38,01 % entspricht. Die Destinatäre können jährlich EUR 2.170.307,77 vereinnahmen.

Am 30. Jahrestag des Bestehens der Stiftung wird Ersatzerbschaftsteuer fällig (§§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG), wobei gemäß § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG ein Erbfall auf zwei Kinder fingiert wird. Somit wird insgesamt ein Freibetrag von EUR 800.000,00 gewährt, die Steuerklasse I kommt zur Anwendung. Die Bemessungsgrundlage beträgt mithin EUR

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

69.230.000,00. Nach Anwendung des Steuersatzes von 30 %[1250] ergibt sich eine Steuerschuld von EUR 20.769.000,00. Es wird unterstellt, dass diese – um das Stiftungsvermögen zu schonen – gemäß § 24 ErbStG verrentet beglichen wird, die jährliche Belastung beträgt 6,52 % der Steuerschuld, was eine jährliche Belastung von EUR 1.354.138,80 ausmacht, die zusätzlich durch die Erträge des Vermögens gedeckt werden müssen. Jährlich nimmt die Stiftung EUR 3.501.500,00 ein. Diese Summe wird mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag von EUR 554.287,45 belastet. Nach Berücksichtigung der verrenteten Ersatzerbschaftsteuer ergibt sich eine jährliche Belastung auf Ebene der Stiftung von EUR 1.908.426.25.

Es können noch EUR 1.593.073,75 zur Ausschüttung an die Destinatäre kommen. Dieser Betrag unterliegt auf Ebene der Destinatäre mit EUR 419.750,67 der Besteuerung. Die jährliche Gesamtbelastung beträgt somit EUR 2.328.176,92, was 68,02 % entspricht. Die Destinatäre können jährlich EUR 1.173.323,08 vereinnahmen.

3. Besteuerung anlässlich der Auflösung

Einen Tag, bevor die Ersatzerbschaftsteuer ein zweites Mal anfällt, wird die Stiftung aufgelöst, das Stiftungsvermögen fällt den Destinatären zu. Der Vorfall unterfällt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG der Erbschaftsteuer, gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG gilt der Stifter im Verhältnis zu den Destinatären als Schenker. Sie können demnach einen Freibetrag von je EUR 400.000,00 nutzen (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), der Steuersatz beträgt 30 %. Das Vermögen der Stiftung, welches noch 70.030.000,00 € beträgt, wird mit EUR 20.769.000,00 belastet, es verbleiben bei den Destinatären EUR 49.261.000,00.

[1250] Hier vereinfacht, vgl. FN 1145.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

4. Vergleich mit Situation ohne Einschaltung einer Stiftung

Würde keine Stiftungsgestaltung gewählt, würde das Vermögen ebenfalls der Erbschaftsteuer unterworfen und mit EUR 29.760.000,00 belastet. In der Folge erwirtschaftet es Erträge von EUR 3.512.000,00 jährlich, die mit EUR 925.867,47 belastet wären (26,36 %). Jährlich verblieben bei den Erwerbern 2.586.132,53 €.

	Modell 1	**Modell 2**
ErbSt anlässlich der Errichtung/Übertragung	EUR 29.970.000,00	EUR 29.760.000,00
laufende Besteuerung Jahr 1 - 30	38,01 %	26,36 %
jährliche Ausschüttung an Destinatäre	EUR 2.170.307,77	EUR 2.586.132,53
laufende Besteuerung Jahr 31 - 60	68,02 %	26,36 %
jährliche Ausschüttung an Destinatäre	EUR 1.173.323,08	EUR 2.586.132,53
Durchschnittliche laufende Besteuerung	53,01 %	26,36 %
Besteuerung anlässlich des Anfalls	EUR 20.769.000,00	EUR 0

Es zeigt sich, dass die Stiftung, insbesondere wenn die Generationenfolge 30 Jahre erheblich überschreitet, was angesichts der gestiegenen Lebenserwartung keine Seltenheit ist, steuerlich ausgesprochen nachteilig sein kann. Durch die zusätzliche Belastung der Erträge durch die verrentete Ersatzerbschaftsteuer und die Belastung der Rendite auf Ebene der Stiftung durch die Körperschaftsteuer erfolgt eine erheblich höhere Belastung, als dies der Fall wäre, wenn auf eine derartige Gestaltung verzichtet würde. Allerdings kann daraus keine pauschale Aussage über die steuerliche Vorteilhaftigkeit der Familienstiftung abgeleitet werden, denn wenn mehrere Sterbefälle kurz hintereinander eintreten, mag die Situation anders zu beurteilen sein, denn das jeweils übergehende Vermögen wird dann stark durch die Erbschaftsteuer belastet. Notwendig ist also stets eine Einzelfallbetrachtung; diese wird allerdings zusätzlich dadurch erschwert, dass die Zukunft, insbesondere was Sterbefälle betrifft, nur bedingt planbar ist. Hinzu kommt auch, dass langfristige Steuerplanung angesichts eines sprunghaften Gesetzgebers nur schwer möglich ist. Dies zeigt beispielsweise die Versagung der Steuerfreiheit von Streubesitzdividenden gemäß § 8 Abs. 4 KStG seit dem 1.3.2013. Die Entscheidung für oder gegen die Einschaltung einer Familienstiftung wird daher nicht in erster Linie von steuerlichen Erwägungen abhängig gemacht werden können.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

B. Österreichische Privatstiftung mit inländischen Stiftungsbeteiligten

Nachdem sich gezeigt hat, dass die Familienstiftung nach deutschem Recht, entgegen vieler Vorurteile, aus steuerlicher Perspektive oft nicht vorteilhaft ist, gilt es zu untersuchen, ob im Vergleich zur deutschen Familienstiftung der Einsatz einer österreichischen Privatstiftung steuerliche Vorteile mit sich bringt. Um die österreichische Privatstiftung in Österreich populär zu machen, hat der Gesetzgeber sie anfangs mit zahlreichen steuerlichen Privilegien versehen, was in erheblichem Maße zu der großen Attraktivität dieser Rechtsform beigetragen hat.[1251]

Allerdings haben diese Privilegierungen in der Folge immer weiter abgenommen.[1252] Während Erbschaften und Schenkungen in Österreich bei Erlass des PSG noch mit der österreichischen Erbschaft-steuer belastet waren, sind die zentralen Tatbestände infolge zweier VfGH-Entscheidungen außer Kraft getreten, während die – im Vergleich zu anderen Schenkungen – ehemals günstige Stiftungseingangsbesteuerung bestehen blieb.[1253] Auch die körperschaftsteuerlichen Sondervorschriften, insbesondere die ursprüngliche Befreiung bestimmter Kapitalerträge, die später durch die sogenannte Zwischenbesteuerung ersetzt wurde, wirken sich nicht mehr positiv aus.[1254] Es fragt sich, ob der Einsatz einer österreichischen Privatstiftung dennoch aus Sicht eines Stifters, der Steuerinländer ist, ein attraktives Gestaltungsmodell sein kann.

Neben den verschiedenen Besteuerungsebenen, die der Stiftung und die der Destinatäre, ist bei der Darstellung eine weitere Unterscheidung zu treffen, die zwischen der Besteuerung durch den deutschen und die durch den österreichischen Fiskus. Die hiesige Darstellung verfolgt die Frage, inwieweit sich österreichische Privatstiftungen für deutsche Steuerinländer eignen. Ausdrücklich betont *Piltz*, dass die Vorstellung, die Steuerbelastung einer Auslandsstiftung eines Steuerinländers richte sich nur nach ausländischem Steuerrecht, falsch sei, wenn dies auch oft von Beratern verschwiegen werde. Vielmehr nehme das deutsche Steuerrecht „sich solcher Auslandsgestaltungen ‚liebevoll' an" und belaste sie in vielen Fällen sehr viel schärfer als einen vergleichbaren Sachverhalt im Inland.[1255]

I. Besteuerung der Stiftung

Die Besteuerung der Stiftung wird abermals anhand ihres Lebensweges dargestellt. Die Erörterung beginnt also mit den Steuerfolgen, die ihre Errichtung auslöst, setzt sich mit der laufenden Besteuerung fort und endet mit der Besteuerung der Auflösung. Dabei bezieht

---

1251 Vgl. *W. Doralt* in FS P. Doralt, S. 137 ff.; vgl. auch *Gassner* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 211 (212 ff.), der allerdings meint, es handele sich um eine der Rechtsform der Privatstiftung entsprechende Sonderbehandlung und nicht um eine willkürliche Privilegierung.

1252 So auch *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 235.

1253 Siehe unten S. 217 ff.

1254 Siehe unten S. 222 ff.

1255 *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (378 f.); ähnlich *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 48.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sich die Darstellung auf die außerbetriebliche und eigennützige Privatstiftung, die in der Praxis den Regelfall darstellt.[1256]

Unter dem Begriff der betrieblichen Privatstiftung sind nach österreichischer Rechtslage Betriebszweckstiftungen zu verstehen. Dies sind Stiftungen, die gemäß der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar dem Betriebszweck des stiftenden Unternehmers dienen (§ 4 Abs. 11 Nr. 1 Buchst. a) öEStG), Mitarbeiter-Unterstützerstiftungen, Stiftungen, die der Unterstützung betriebszugehöriger Arbeitnehmer dienen (§ 4 Abs. 11 Nr. 1 Buchst. b) öEStG) und Mitarbeiterbeteiligungsstiftungen, die der Weitergabe von Beteiligungserträgen aus dem stiftenden Unternehmen an die Mitarbeiter dienen (§ 4 Abs. 11 Nr. 1 Buchst. c) öEStG).[1257] Eigennützige Stiftungen sind all die Stiftungen, die nicht im steuerrechtlichen Sinne gemeinnützig sind.[1258] Familienstiftungen sind außerbetrieblich-eigennützige Privatstiftungen.

1. Errichtung

Die Errichtung einer Stiftung kann sowohl in Deutschland wie auch in Österreich Steuerfolgen auslösen. Die Darstellung legt die Annahme zu Grunde, dass der Stifter in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, also Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG).

a. Deutschland

In Deutschland unterliegt die Errichtung einer Stiftung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG beziehungsweise § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG in erster Linie der Erbschaftsteuer.[1259] Das ErbStG unterscheidet in Bezug auf diese Tatbestände nicht nach dem Sitz der Stiftung, auch durch die Übertragung von Vermögen auf eine ausländische Stiftung können sie erfüllt werden.[1260] Das deutsche Erbschaftsteuerrecht enthält eine doppelte Anknüpfung: die unbeschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn entweder Erblasser beziehungsweise Schenker oder Erwerber Steuerinländer sind (§ 1 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).[1261] Ist eine dieser Anknüpfungen gegeben, unterfällt der gesamte Vermögensanfall der Erbschaftsteuer. Es gilt das Welteinkommensprinzip.

aa. Transparente und intransparente Stiftungen

Wird eine österreichische Privatstiftung errichtet, hat der Stifter die Möglichkeit, sich ein Widerrufsrecht oder ein Recht zur Satzungsänderung vorzubehalten. Die Erfüllung des

---

1256 *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/52.
1257 Vgl. dazu *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/50, I/64 ff.
1258 Vgl. dazu *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/49, I/70 ff.
1259 Auch ertragsteuerliche Folgen können auftreten, vgl. dazu bspw. *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (379 f.) und oben S. 168 f.
1260 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 3 Rn. 322, § 7 Rn. 332.
1261 Vgl. zu den Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht bspw. *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 2 Rn. 15 ff.; *Meincke*, ErbStG, § 2 Rn. 3 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Tatbestandes des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG, der den Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäftes als Schenkung unter Lebenden qualifiziert, setzt allerdings voraus, dass die Stiftung, die Empfängerin der Zuwendung ist, rechtlich und tatsächlich frei über diese verfügen kann.[1262] Nur wenn dies der Fall ist, liegt eine sog. intransparente Stiftung vor, die Abschirmwirkung entfaltet. Anderenfalls spricht man von einer transparenten Stiftung, die erbschaft- und ertragsteuerlich unbeachtlich ist.[1263] Das Vermögen wird im Falle einer transparenten Stiftung weiter dem Stifter zugerechnet.[1264] Es fragt sich, ob österreichische Privatstiftungen aufgrund von in der Satzung vorbehaltenen Einwirkungsmöglichkeiten des Stifters auch als transparente Stiftungen auftreten können, so dass zwischen transparenten und intransparenten Stiftungen zu differenzieren wäre.

Für die Beurteilung, ob der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich frei verfügen kann, kommt es nach Ansicht des BFH ausschließlich auf die Zivilrechtslage und nicht darauf an, wem bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Vermögen gemäß § 39 Abs. 2 AO zuzurechnen ist. Es genüge demnach nicht, wenn der Empfänger nach außen rechtlich wirksam über das zugewendete Vermögen verfügen kann. Entscheidend sei vielmehr das Innenverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger. Ist Letzterer zur Rückgewähr verpflichtet, sei er nicht bereichert. Ob eine solche Rückgabeverpflichtung vorliegt, sei allein auf Grundlage des Rechtsverhältnisses zu bewerten, nach welchem sich die Überlassung richtete. Nur wenn die Stiftung im Verhältnis zu dem Stifter tatsächlich und rechtlich frei über das Vermögen verfügen könne, sei demnach der Tatbestand, nämlich der Übergang des Vermögens aufgrund eines Stiftungsgeschäfts, erfüllt. Insbesondere ist dies nicht der Fall, wenn dem Übertragenden umfassende Herrschaftsbefugnisse über das Stiftungsvermögen zustehen.[1265]

Eine solche Konstellation erkannte der BFH in Bezug auf eine Stiftung liechtensteinischen Rechts. In dem zu entscheidenden, hier vereinfachten, Fall hatte ein Steuerinländer einen in Liechtenstein ansässigen Rechtsanwalt beauftragt, für ihn treuhänderisch eine Stiftung zu errichten.[1266] Zweck der Stiftung war die Verwaltung des Stiftungsvermögens und Zuwendungen an Familienmitglieder des Stifters. Organ der Stiftung war der Stiftungsrat. Der Rechtsanwalt schloss mit dem wirtschaftlichen Stifter zusätzlich einen Mandatsvertrag, in welchem er sich verpflichtete, Mitglied des Stiftungsrates zu werden und in diesem ausschließlich nach Weisungen des wirtschaftlichen Stifters zu handeln und das Mandat gege-

---

1262 BFH v. 28.6.2007 – Az. II R 21/05, BStBl. II 2007, S. 669 (671); *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 15 Rn. 24; *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 7 Rn. 54; *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 188.

1263 Vgl. BT-Drs. 16/10189, S. 78.

1264 Zum Verhältnis des § 15 AStG zu § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vgl. bspw. *Kirchhain* in *Mössner/Fuhrmann* (Hrsg.), AStG, § 15 Rn. 80; *Vogt* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 15 AStG Rn. 1, 27; *Schönfeld* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld* (Hrsg.), Außensteuerrecht, § 15 AStG Rn. 196.

1265 BFH v. 28.6.2007 – Az. II R 21/05, BStBl. II 2007, S. 669 (671).

1266 Die treuhänderische (fiduziarische) Stiftungserrichtung ist ein in Liechtenstein seit Jahrzehnten etabliertes Phänomen, welches dem Diskretionsinteressen des wirtschaftlichen Stifters Rechnung trägt. Man versteht darunter die Errichtung einer selbstständigen Stiftung durch eine dritte Person als formeller Stifter im Auftrage eines wirtschaftlichen Stifters. Als Treuhänder fungiert meist ein in Liechtenstein niedergelassener Rechtsanwalt, ein Berufstreuhänder oder eine Treuhandgesellschaft. Vordermann und Hintermann sind lediglich durch eine schuldrechtliche Beziehung miteinander verbunden, vgl. dazu ausführlich *Jakob*, Die liechtensteinische Stiftung, Rn. 178 f.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

benenfalls auf Wunsch sofort niederzulegen. Ohne Instruktion sollte der Rechtsanwalt weder berechtigt noch verpflichtet sein, selbstständig zu handeln. Nach der Satzung der Stiftung standen dem wirtschaftlichen Stifter alle Rechte am gesamten Stiftungsvermögen und dessen Ertrag allein zu, er war jederzeit berechtigt, dem Stiftungsrat Änderungen der Satzung aufzutragen.[1267]

Dies alles spreche nach Ansicht des BFHs gegen ein rechtlich und tatsächlich freies Verfügenkönnen der Stiftung. Insbesondere handelten die Stiftungsorgane ausschließlich nach Weisung des wirtschaftlichen Stifters und auch Vermögen und Ertrag standen ihm allein zu. Dieser weitgehende Einfluss des Stifters entspreche einer im liechtensteinischen Stiftungsrecht häufigen Gestaltung. Zu Recht stellte der BFH fest, dass dem Stifter weiterhin umfassende Herrschaftsbefugnisse zustanden, ihm allein waren alle maßgeblichen Entscheidungen über das Vermögen vorbehalten, er konnte sogar die Rückübertragung des Vermögens ohne Weiteres veranlassen.[1268] Jedenfalls tatsächlich ist folglich das Vermögen dem wirtschaftlichen Stifter niemals entzogen worden.

Ob die Voraussetzung des rechtlichen und tatsächlichen Vermögensentzuges erfüllt ist, ist gleich aus zwei Gründen von erheblicher Relevanz: Wird sie verneint, liegt kein erbschaftsteuerlich relevanter Vorgang vor. Weiterhin ist er auch für die ertragsteuerliche Behandlung der Stiftung maßgeblich. § 15 Abs. 1 AStG bestimmt in diesem Zusammenhang, dass Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb der Grenzen der Bundesrepublik hat, dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet werden.[1269] Familienstiftung im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG sind gemäß § 15 Abs. 2 AStG Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind. Die Vorschrift stellt eine Missbrauchsvorschrift dar, welche die Steuerflucht unter Einschaltung von ausländischen Familienstiftungen vermeiden soll.[1270] Hierzu fingiert sie eine Vollausschüttung der Stiftungserträge, die dem Stifter beziehungsweise seinen bezugs- oder anfallsberechtigten Angehörigen und deren Abkömmlingen ohne Rücksicht auf das tatsächliche Ausschüttungsverhalten der Stiftung zugerechnet werden; die Abschirmwirkung des ausländischen Rechtsträgers wird hierdurch durchbrochen.[1271]

Im Rahmen des JStG 2009[1272] wurde die Vorschrift um einen neuen Abs. 6 ergänzt. Danach gilt § 15 Abs. 1 AStG für Familienstiftungen mit Sitz innerhalb der EU und des EWR nicht, wenn nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der in den Absätzen 2 und 3 genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist und zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat, in dem die Familienstiftung Geschäftslei-

1267 BFH v. 28.6.2007 – Az. II R 21/05, BStBl. II 2007, S. 669 (671).
1268 BFH v. 28.6.2007 – Az. II R 21/05, BStBl. II 2007, S. 669 (671).
1269 Diese Grundkonzeption wird durch die im Rahmen des JStG 2013 geplanten Änderungen nicht betroffen, vgl. dazu *Kraft/Moser/Gebhard*, DStR 2012, S. 1773 (1775).
1270 BFH v. 25.04.2001 – Az. II R 14/98 (NV), BeckRS 2001, 25006083; *Hey*, IStR 2009, S. 181 (184); *Vogt* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 15 AStG Rn. 2; *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach de, Außensteuergesetz, S. 2 f.
1271 *Kraft* in *Kraft*, AStG, § 15 Rn. 44; *Vogt* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 15 AStG Rn. 1; ausführlich zur Funktionsweise des § 15 AStG *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz.
1272 JStG 2009 v. 19.12.2008, *BGBl.* I 2009, S. 2794 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tung oder Sitz hat, auf Grund der Richtlinie 77/799/EWG[1273] oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen.[1274]

Mit der Einführung des neuen Abs. 6 wollte der Gesetzgeber die offensichtliche Europarechtswidrigkeit der Vorschrift, die inländische und ausländische Familienstiftungen ungleich behandelte und deshalb jedenfalls gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) verstieß, beseitigen,[1275] nachdem die EU-Kommission 2007 ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet hatte.[1276] Freilich ist durch die Einführung der Rettungsklausel die Ungleichbehandlung keineswegs beseitigt, so dass die Vorschrift weiter im Verdacht der EU-Rechtswidrigkeit steht.[1277] Dennoch entfällt die Zurechnungsbesteuerung bei Stiftungen, die im EU/EWR-Raum ansässig sind, wenn die rechtliche und tatsächliche Trennung nachgewiesen ist.

Es liegt nahe, dass Tatbestandsmerkmal des rechtlichen und tatsächlichen Entzuges parallel zu den Ausführungen des BFHs in Bezug auf die liechtensteinische Stiftung zu interpretieren.[1278] In der Gesetzesbegründung wird ausdrücklich auf die zitierte Entscheidung Bezug genommen, denn „durch die Gesetzesänderung [die Anfügung von § 15 Abs. 6 AStG] wird die ausnahmslose Zurechnung des Einkommens der Stiftung für eine Würdigung im Einzelfall geöffnet, die es dem Stifter oder den Begünstigten ermöglicht, der Zurechnung des Einkommens zu entgehen, indem sie nachweisen, dass ihnen die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen rechtlich und auch tatsächlich entzogen ist (BFH-Urteil vom 28. Juni 2007, II R 21/05, BStBl. II, S. 669)“.[1279]

Es fragt sich, ob eine Vermögensübertragung auf eine österreichische Privatstiftung so ausgestaltet werden kann, dass man den rechtlichen und tatsächlichen Entzug von Vermögen und damit auch die freie Verfügungsbefugnis der Stiftung verneinen muss. Vor der Aufnahme von § 15 Abs. 6 AStG unterlag die Privatstiftung der Zurechnungsbesteuerung, was sie in Regelfall für die Gestaltungspraxis sehr unattraktiv hat werden lassen.[1280] Nur wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 6 AStG erfüllt werden können, führt dies zu einer Nichtanwendung von § 15 Abs. 1 AStG.

1273 Sog. EU-Amtshilferichtlinie (Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien).

1274 Es bestehen mit allen EU/EWR-Staaten, sofern sie nicht der Amtshilferichtlinie unterliegen, entsprechende Abkommen, vgl. *Vogt* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 15 AStG Rn. 35.

1275 BT-Drs. 16/10189, S. 78.

1276 Zur europarechtlichen Problematik vgl. bspw. *Kraft* in *Kraft*, AStG, § 15 AStG Rn. 100 ff. m. w. N.; *Vogt* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG, § 15 AStG Rn. 4; *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 217 ff.; zur Vereinbarkeit mit dem GG *ders.*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 125 ff.

1277 Vgl. hierzu insb. *Hey*, IStR 2009, S. 181 (182 f.) m. w. N.; *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 217 ff. kommt ebenfalls zu dem Ergebnis, dass § 15 AStG a. F. und n. F. europarechtswidrig sind.

1278 Vgl. dazu *Kirchhain* in *Mössner/Fuhrmann* (Hrsg.), AStG, § 15 Rn. 80.

1279 BT-Drs. 16/10189, S. 78.

1280 Vgl. *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (381); *Steiner*, ErbStB 2008, S. 96 (99); *Wachter*, DStR 2000, S. 1037 (1047); *v. Löwe*, IStR 2005, S. 577 (584).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Dabei ist zu beachten, dass die österreichische Privatstiftung als eine starke und unabhängige Stiftung ausgestaltet ist.[1281] Verschiedene gesellschaftsrechtliche Schutzvorschriften schließen im Regelfall uneingeschränkten Einfluss des Stifters und der Begünstigten auf die Stiftung aus. So ist bei der Anmeldung zur Eintragung in das Firmenbuch eine öffentlich beglaubigte Erklärung sämtlicher Mitglieder des Stiftungsvorstandes beizufügen, aus der sich ergibt, dass sich das Stiftungsvermögen zu ihrer freien Verfügung befindet (§ 12 Abs. 2 Nr. 2 PSG). Die Vorschrift ist an dem Gründungsverfahren von Kapitalgesellschaften orientiert, entsprechend müssen die Vorschriften ausgelegt werden. Zudem sind bezogen auf die Vorstandsbesetzung verschiedene Unvereinbarkeitsvorschriften vorgesehen, welche einen starken Einfluss des Stifters und der Destinatäre vermeiden.[1282] Weiterhin hat der OGH durch zwei bedeutende Entscheidungen, die „Rechtsanwalts"-Entscheidung und die „Beirats-" Entscheidung, die Unabhängigkeit des Stiftungsvorstandes weiter gestärkt, was im Rahmen der PSG-Novelle 2011 auch Eingang in den Gesetzestext gefunden hat (§ 14 Abs. 3, 4 PSG; § 15 Abs. 3a PSG).[1283] Letztlich ist eine Einhaltung dieser Bestimmungen durch die obligatorische jährliche Stiftungsprüfung (§§ 20, 21 PSG) sichergestellt, die gerade das stiftungstypische Kontrolldefizit, welches aufgrund der Eigentümerlosigkeit entstehen kann, ausgleichen soll.[1284]

Diese verschiedenen Faktoren führen zu einer weitgehenden Unabhängigkeit der Stiftung von den Destinatären und auch von dem Stifter, so dass das österreichische BMF in seinen Stiftungsrichtlinien 2009 davon ausgeht, dass man „in aller Regel einen [steuerlichen] Durchgriff durch die Rechtsform der Privatstiftung" ausschließen könne. Allenfalls bei gesetzeswidrigem Zusammenwirken von Stifter, Stiftungsorganen und Zuwendungsempfänger sei dies anders zu beurteilen, denn nur dann wäre unter Umständen ein faktisch ungehinderter Zugriff auf das Stiftungsvermögen und seine Erträge möglich.[1285] Die gesetzliche Konstruktion der Privatstiftung bedingt also stets einen rechtlichen und tatsächlichen Vermögensentzug des Stifters, so dass die Voraussetzungen von § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG stets erfüllt werden können.[1286]

So bleibt zu fragen, ob dies anders zu beurteilen ist, wenn sich der Stifter ein Widerrufsrecht vorbehalten hat, was bei vielen Privatstiftungen der Fall ist. *Fraberger* weist darauf hin, dass § 15 Abs. 6 AStG – entgegen dem Text des „Begutachtungsentwurfes" – gerade keine „unwiderrufliche" Vermögensverschiebung auf die Stiftung voraussetze.[1287] Im Ergebnis ist *Fraberger* zwar zuzustimmen, die Argumentation kann indes nicht überzeugen,

---

1281 *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (356).

1282 Siehe oben S 95.

1283 Siehe oben S. 109

1284 Siehe oben S. 104.

1285 Richtlinie des öBMF – Az. GZ BMF-010200/0011-VI/6/2009 v. 16.11.2009, abrufbar unter https://findok.bmf.gv.at/findok/showDoc.do;jsessionid=B275161D434E94CAFD374506002539 1C?sort=Relevanz&bAppDat=1258326000000&timeContext_to=190288306800000&bDokTyp Bez=Richtlinie&timeContext_from=1258326000000&searchNr=1&sortDesc=true&bPage=1&b ase=RLSeg&bRequestName=Externer+Link&gid=SDRLSEG-42974.1.20+28.09. 2009+13%3A49%3A06%3A58-1&bErw=...&bBehoerde=BMF&bGz =BMF-010200%2F0011-VI%2F6%2F2009&srcName=trip#Heading8 (zuletzt besucht am 17.12.12, 11.26 Uhr).

1286 So auch *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (356 f.); *Offerhaus* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 633 (642 f.).

1287 *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (357), verweist auf den „Begutachtungsentwurf", der dieses Tatbestandsmerkmal vorgesehen habe.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

denn weder Referentenentwurf[1288], noch Regierungsentwurf[1289], noch andere Gesetzgebungsmaterialien[1290] sahen als Tatbestandmerkmal des § 15 Abs. 6 AStG jemals eine unwiderrufliche Vermögensübertragung vor.[1291] Vielmehr ist in allen Gesetzgebungsmaterialien von einer unwiderruflichen Vermögensübertragung unter Rückgriff auf die einschlägige BFH-Rechtsprechung zur näheren Konkretisierung der „sonstigen Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Personenvereinigungen", die gemäß § 15 Abs. 4 AStG den Stiftungen im Sinne von § 15 Abs. 1 AStG gleich stehen, die Rede.[1292]

Dies lässt indes nicht den Schluss zu, dass stets eine unwiderrufliche Vermögensübertragung auf die Stiftung erfolgt sein müsse, um die Anwendung von § 15 Abs. 1 AStG auszuschließen.[1293] Zum einen ist dies im Gesetz und in den Gesetzgebungsmaterialien nicht gesagt – Auslegungszweifel gehen zu Lasten des Gesetzgebers; zum anderen verweisen die Gesetzgebungsmaterialien zur Auslegung des Tatbestandsmerkmales des rechtlichen und tatsächlichen Vermögensentzuges umfänglich auf die bereits genannte Entscheidung des BFH vom 28.6.2007. In dieser stellt das Gericht klar, dass die Vereinbarung eines bloßen Widerrufsvorbehalts bei einer Schenkung der Besteuerung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht entgegenstehe. Ein solcher Widerrufsvorbehalt hindere den Bedachten nicht an der freien Verfügung über das schenkweise übertragene Vermögen.[1294]

Mithin stellt die österreichische Privatstiftung stets eine erbschaft- und ertragsteuerlich intransparente Stiftung dar, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Die Stiftungserrichtung unterliegt somit stets der Erbschaftsteuer, die Zurechnungsbesteuerung des

---

1288 Referentenentwurf zum JStG 2009 v. 28.4.2008, abrufbar unter http://beck-aktuell.beck.de/sites/default/files/rsw/upload/Beck_Aktuell/RefE-BMF_1.pdf (zuletzt besucht am 17.12.2012, 13.09 Uhr).

1289 Regierungsentwurf zum JStG 2009 v. 18.6.2012, abrufbar unter http://beck-aktuell.beck.de/sites/default/files/rsw/upload/ Beck_Aktuell/Regierungsentwurf_JStG.pdf (zuletzt besucht am 17.12.2012. 13.11 Uhr).

1290 Die wichtigsten Materialien zum JStG 2009 sind abrufbar unter http://gesetzgebung.beck.de/node/261509 (zuletzt besucht am 17.12.2012, 13.19 Uhr).

1291 Anders aber noch BMF v. 14.5.2008 – Az. IV B 4-S 1361/07/0001, BStBl. I S. 638 = BeckVerw 227887 (nicht mehr anzuwenden).

1292 Vgl. nur BT-Drs. 16/10189, S. 78; Referentenentwurf zum JStG 2009 v. 28.4.2008, S. 94 f.; Regierungsentwurf zum JStG 2009 v. 18.6.2012, S. 126; siehe dazu *Kirchhain* in *Mössner/Fuhrmann* (Hrsg.), AStG, § 15 Rn. 81.

1293 So auch *Kirchhain* in *Mössner/Fuhrmann* (Hrsg.), AStG, § 15 Rn. 81, der jedoch darauf hinweist, dass die Widerrufsmöglichkeit ein gewichtiges Indiz gegen den tatsächlichen und rechtlichen Entzug sein kann; *Schönfeld* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld* (Hrsg.), Außensteuerrecht, § 15 AStG Rn. 196, der jedoch annimmt, dass ein freies Widerrufsrecht zu einer Anwendung von § 39 AO führen könne und deshalb anregt, die Widerrufsmöglichkeit an Voraussetzungen zu knüpfen; ähnlich *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 189 f., 205.

1294 BFH v. 28.6.2007 – Az. II R 21/05, BStBl. II 2007, 669 (672) in Anknüpfung an BFH v. 13.9.1989 – Az. II R 67/86, BStBl. II 1991, S. 32 (33); anders aber BFH v. 16.5.1989 – Az. VIII R 196/84, BStBl. II 1989, S. 877 ff.: Hier wandte der BFH § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO in einer Konstellation an, in welcher schenkweise übertragene KG-Anteile jederzeit ohne Angabe von Gründen zurückgefordert werden konnten; dazu *Schönfeld* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld* (Hrsg.), Außensteuerrecht, § 15 AStG Rn. 196.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

§ 15 Abs. 1 AStG greift jedoch nicht ein, wenn nachgewiesen wird, dass die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG erfüllt sind, was ohne Weiteres möglich ist.[1295]

bb. Europarechtswidrige Benachteiligung ausländischer Familienstiftungen?

Obwohl es keine Harmonisierung der direkten Steuern auf europäischer Ebene gibt, ist das Steuerrecht „kein europarechtsfreier Raum“[1296]. Die Mitgliedsstaaten müssen bei der Ausübung ihrer Kompetenzen das Gemeinschaftsrecht wahren, obwohl der Bereich der direkten Steuern nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt.[1297] Sie müssen dabei besonders die Grundfreiheiten beachten; diese verlangen, grenzüberschreitende Sachverhalte nicht ohne Rechtfertigung schlechter zu behandeln als rein inländische.[1298] Man spricht von dem sogenannten Umrahmungsprinzip.[1299] Für inländische Familienstiftungen statuiert § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG ein Steuerklassenprivileg.[1300] Dieses gilt nicht für Vermögensübertragungen auf Familienstiftungen, die innerhalb des EU/EWR ansässig sind, es kommt daher stets die ungünstige Steuerklasse III zur Anwendung.[1301] Damit liegt eine Ungleichbehandlung zwischen Stiftungen, die ihren Sitz in Deutschland haben, und Stiftungen mit Sitz außerhalb der Bundesrepublik vor. Es fragt sich, ob die Ungleichbehandlung zur Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG führt.

(1) Prüfungsmaßstab

Neben dem Grundgesetz hat der Gesetzgeber im Rahmen der Besteuerung das allgemeine Diskriminierungsverbot[1302] des Art. 18 AEUV sowie die Grundfreiheiten des AEUV, die letztlich spezielle Diskriminierungsverbote darstellen, zu beachten. Sie haben grundrechtsähnlichen Charakter. Diese sind unmittelbar wirksam und können gerichtlich geltend gemacht werden. Es handelt sich um subjektive Rechte der Unionsbürger, welche die Mitgliedsstaaten verpflichten, nicht gerechtfertigte Einschränkungen der Grundfreiheiten zu

1295 Vgl. auch *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 202 ff.

1296 *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (496).

1297 EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 (*Schumacker*), DStR 1995, S. 326 (327), vgl. zudem zur Frage, ob und inwieweit Grundfreiheiten ein zulässiger Maßstab für direkte Steuern sein können *Tiedtke/Mohr*, EuZW 2008, S. 424 ff. und *Kokott* in *Lehner* (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, S. 1 ff. (insb. S. 5 ff.).

1298 *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (497); *Kokott/Henze*, BB 2007, S. 913 (913 f.).; *Lenaerts*, EuR 2009, S. 728 (730).

1299 Detailliert dazu Lenaerts, EuR 2009, S. 728 (729 f.).

1300 Siehe oben S. 157 ff.

1301 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 110; *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationales Stiftungsrecht, S. 607 (613); *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (379).

1302 Vgl. allgemein zu den Wirkungen des Europarechts auf die direkte Besteuerung *Thömmes* in GS Knobbe-Keuk, S. 795 (798 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

unterlassen.[1303] Eine grundfreiheitswidrige Diskriminierung setzt dabei stets einen grenzüberschreitenden Bezug voraus.[1304]

Als speziellere Regelung gehen die Grundfreiheiten dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV vor.[1305] Durch § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG kann sowohl die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), welche gemäß Art. 49 Abs. 2 AEUV die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten, auch durch juristische Personen, sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen umfasst,[1306] oder die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) verletzt sein. Die Kapitalverkehrsfreiheit schützt vor Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs, also Kapitalanlage und Kapitalaufnahme, insgesamt also den grenzüberschreitenden Transfer von Geld- oder Sachkapital.[1307]

Es fragt sich, an welcher der beiden Grundfreiheiten eine mögliche Diskriminierung durch das Steuerklassenprivileg für inländische Familienstiftungen zu messen ist. Das Verhältnis der Grundfreiheiten zueinander ist anhand der Schutzgüter beziehungsweise der geschützten Verhaltensweisen zu bestimmen.[1308] Die Abgrenzung hat deshalb große Bedeutung, weil die Kapitalverkehrsfreiheit – im Gegensatz zur Niederlassungsfreiheit – auch Drittstaatensachverhalte umfasst.[1309] In Bezug auf die Benachteiligung einer österreichischen Privatstiftung im Vergleich zu einer deutschen Familienstiftung spielt es indes nur eine untergeordnete Rolle, an welcher Grundfreiheit man die Ungleichbehandlung misst, denn es handelt sich um einen unionsinternen Sachverhalt.[1310] Die Voraussetzungen, unter denen ein Eingriff in die Kapital- ober Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt ist, gleichen sich.[1311]

1303 *Epiney* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 18 AEUV Rn. 2; *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 11; *Nettesheim* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 1 AEUV Rn. 67 ff.; *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (496); ausführlich in Bezug auf die Besteuerung von Familienstiftungen *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 156 ff.

1304 *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 16; *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (497); *Demleitner*, SteuK 2011, S. 360 (361); *Jarass*, EuR 2000, S. 705 (706); vgl. EuGH v. 28.3.1979 – Rs. C-175/78 (*Saunders*), NJW 1979, S. 1763 f.

1305 EuGH v. 29.02.1996 – Rs. C-193/94 (*Skanavi*), BeckRS 2004, 74845, Rn. 20; *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 20.

1306 Dies umfasst auch die Gründung einer Familienstiftung, wie *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 168 ff., zeigt.

1307 *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. Rn. 70; *Bröhmer* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 Rn. 8; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 134; *Kotzur* in *Geiger/Khan/Kotzur*, EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 1, 7; *Schön* in GS Knobbe-Keuk, S. 743 (747 f.).

1308 EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-31/11 (*Scheunemann*), BeckRS 2012, 81480 Rn. 20; EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-452/04 (*Fidium Finanz AG*), BeckRS 2006, 70771 Rn. 33; EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (*Test Claimants*), BeckRS 2007, 70189.

1309 *Hey*, DStR 2011, S. 1149 (1151).

1310 Vgl. *Hey*, DStR 2011, S. 1149 (1152); *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrecht, § 23 Rn.75; *Thömmes*, JbFSt 2009/10, S. 107 (113).

1311 Vgl. nur EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (*Test Claimants),* BeckRS 2006, 70965 Rn. 60; EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-282/07 (*Truck Center*), BeckRS 2009, 70005 Rn. 51; EuGH v. 6.12.2007 – Rs. C-268/05 (*Columbus Container Services*), BeckRS 2007, 71014 Rn. 56.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zwischen beiden Grundfreiheiten bestehen vielfältige Beziehungen und Überschneidungen; dies insbesondere wegen des breiten Anwendungsbereiches der Kapitalverkehrsfreiheit, denn es ist kaum eine grenzüberschreitende Investition vorstellbar, mit der nicht auch der grenzüberschreitende Transfer von Geld- oder Sachkapital einhergeht.[1312] Diskriminierungen durch Ertragsteuern hat der EuGH bisher im Regelfall an der Niederlassungsfreiheit gemessen, wenn ein unmittelbarer Eingriff[1313] vorliegt und die Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit demgegenüber völlig zweitrangig beziehungsweise eine bloße Folge ist.[1314] Die Abgrenzung ist mit vielen Zweifelsfragen behaftet, jedoch hat der EuGH klare Abgrenzungsmerkmale entwickelt, soweit es um die innergemeinschaftliche Beteiligung an Gesellschaften geht.[1315] Demnach sei der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit betroffen, wenn ein Angehöriger oder eine Gesellschaft des betreffenden Mitgliedstaats am Kapital einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft eine Beteiligung hält, die es ihm beziehungsweise ihr ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen.[1316] Bereits dies ist bei Errichtung einer Stiftung fraglich, die als juristische Person unter Umständen zwar in den weiten Gesellschaftsbegriff des Art. 54 AEUV[1317] einbezogen werden kann, wenn sie erwerbswirtschaftlich tätig ist, was regelmäßig auch zu bejahen sein wird, wenn die Stiftung nur vermögensverwaltend tätig ist.[1318] Allerdings erscheint fraglich, ob „ein sicherer Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft und deren Tätigkeiten" ausgeübt werden kann, denn von der Grundkonzeption sind Stiftungen verselbstständigte Vermögensmassen, die gerade keine Gesellschafter haben und die – nach der Errichtung – nur vom historischen und nicht vom aktuellen Stifterwillen beherrscht werden.[1319] Nach diesen Maßstäben muss die Errichtung einer Stiftung also der Kapitalverkehrsfreiheit zugeordnet werden.[1320]

1312 *Hey*, DStR 2011, S. 1149 (1151); *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 222;

1313 Übersicht der wesentlichen Entscheidungen (insb. „*avoir fiscal*", „*Schumacker*", „*Asscher*", „*Marks & Spencer*" u. „*Cadbury Schweppes*") bei *Bröhmer* in *Callies/Ruffert/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 49 AEUV Rn. 36 ff.

1314 *Hey*, DStR 2011, S. 1149 (1151); *Kokott/Ost*, EuZW 2011, S. 496 (499); *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 224.

1315 Vgl. detailliert dazu *Wünsche*, IStR 2012, S. 785 (785 ff.).

1316 EuGH v. 02.10.2008 – Rs. C-360/06 (*Heinrich Bauer Verlag*), BeckRS 2008, 71026 Rn. 27; EuGH v. 29.03.2007 – Rs. C-347/04 (*Rewe Zentralfinanz*), Beck RS 2007, 70245 Rn. 22, 70; EuGH v. 18.07.2007 – Rs. C-231/05 (*Oy AA*), BeckRS 2007, 70520 Rn. 20.

1317 Vgl. dazu nur *Bröhmer* in *Callies/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 54 AEUV Rn. 1 ff.; *Zimmer/Raab* in Non Profit Law Yearbook 2004, S. 105 (111).

1318 *Thömmes*, JbFSt 2009/10, S. 107 (113); *Thömmes/Stockmann*, IStR 1999, S. 261 (263); *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 168; *Zimmer/Raab* in Non Profit Law Yearbook 2004, S. 105 (111 f.).

1319 So auch *Thömmes*, JbFSt 2008/2009, S. 107 (113); *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrecht, S. § 23 Rn. 75; a. A. i. E. *Hallerbach,* Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 170 ff., 203 ff. der auf die Abgrenzung des EuGH nicht eingeht und von einer parallelen Anwendung beider Grundfreiheiten ausgeht.

1320 So auch *Thömmes*, JbFSt 2008/2009, S. 107 (113); *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn.76.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zudem geht der EuGH davon aus, dass die Besteuerung von Erbschaften und wohl auch Schenkungen grundsätzlich unter Art. 63 AEUV fällt.[1321] Da das primäre Gemeinschaftsrecht keine Definition des freien Kapitalverkehrs enthält, greift er zur näheren Bestimmung auf die Nomenklatur im Anhang I der Richtlinie 88/361[1322], die sogenannte Kapitalverkehrsrichtlinie, zurück. Diese definiert als Kapitalverkehr unter dem Punkt „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter" Erbschaften und Vermächtnisse sowie Stiftungen und Schenkungen.[1323] Demnach ist § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen, welcher im Falle eines innergemeinschaftlichen Vorgangs freilich dem der Niederlassungsfreiheit gleicht.[1324]

(2) Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit

Nachdem feststeht, dass § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG am Maßstab des Art. 63 AEUV, der Kapitalverkehrsfreiheit, zu messen ist, fragt sich, ob ein Eingriff in diese Grundfreiheit vorliegt und ob dieser gegebenenfalls gerechtfertigt wäre. Die Prüfungsdogmatik der Grundfreiheiten ist mit der für die Grundrechte, im Speziellen der Gleichheitsrechte, vergleichbar. Zweckmäßigerweise unterscheidet man sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich, Beschränkung beziehungsweise Diskriminierung und Rechtfertigung der Beschränkung.[1325]

(a) Anwendungsbereich

Die Art. 63 ff. AEUV enthalten keine nähere Konkretisierung des Begriffs des Kapitalverkehrs. Allgemein gesprochen kann unter Kapitalverkehr jedoch aus einer Zusammenschau kapitalverkehrsrelevanter Regelungen im Primär- und Sekundärrecht, der Rechtsprechung des EuGH und dem ökonomischen Verständnis des Begriffs der über die Grenzen eines Mitgliedsstaates der Gemeinschaft hinweg stattfindende Transfer von Geld- und Sachkapital verstanden werden, welcher in erster Linie Anlagezwecken dient.[1326]

Der EuGH hat bisher keine allgemeingültige Definition des Begriffes entwickelt; stattdessen greift er – oft einzelfallorientiert – auf das Sekundärrecht, insbesondere die Kapitalverkehrsrichtlinie (Richtlinie 88/361), zurück,[1327] der jedenfalls Hinweischarakter zuzubilligen ist.[1328] Art. 1 Satz 1 RL 88/361 verpflichtet die Mitgliedsstaaten, Beschränkungen des Kapitalverkehrs zu beseitigen. Um die Durchführung der Richtlinie zu erleichtern, ist im Anhang

---

1321 EuGH v. 19.07.2012 – Rs. C-31/11 (*Scheunemann*), BeckRS 2012, 81480 Rn. 22; EuGH v. 11.11.2008, Rs. C-11/07 (*Eckelkamp*), BeckRS 2008, 70921 Rn. 39; EuGH v. 23.02.2006 – Rs. C-513/03 (*van Hilten*), BeckRS 2006, 70164 Rn. 38 ff.

1322 ABl. L 178/5 v. 8. 7. 1988.

1323 Siehe oben FN 1321.

1324 Siehe oben FN 1311.

1325 Vgl. dazu *Jarass*, EuR 2000, S. 705 (705)*, Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 167; *Weber-Grellet*, DStR 2009, S. 1229 (1230).

1326 *Bröhmer* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn 8; *Schön* in GS Knobbe-Keuk, S. 743 (747); *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 193.

1327 Siehe FN 1321.

1328 *Bröhmer* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 12; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 107.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

eine Nomenklatur beigefügt (Art. 1 Satz 2 RL 88/361).[1329] Diese erfasst als Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter Schenkungen und Stiftungen, sowie Erbschaften und Vermächtnisse. Die Errichtung einer Stiftung – sowohl lebzeitig als auch von Todes wegen – fällt also in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit.[1330]

(b) Eingriff

Ausdrücklich verbietet Art. 63 Abs. 1 AEUV „alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten und dritten Ländern." Ohne Zweifel sind direkte Eingriffe in kapitalverkehrsrelevante Transaktionen, wie Verbote oder Anmelde- beziehungsweise Genehmigungserfordernisse, von dem Beschränkungsbegriff umfasst.[1331] Allgemein ist aber von einem weiten Verständnis des Beschränkungsbegriffs auszugehen, so dass auch indirekte Diskriminierungen einbezogen werden. Ganz überwiegend wird die vom EuGH in Bezug auf die Warenverkehrsfreiheit entwickelte Dassonville-Formel, welche zur näheren Konkretisierung des Begriffes der „Maßnahmen gleicher Wirkung" in Art. 34, 35 AEUV dient, in Bezug auf die Kapitalverkehrsfreiheit entsprechend angewandt.[1332] Demnach sind alle Maßnahmen, welche unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell den Kapital- oder Zahlungsverkehr behindern, als Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zu verstehen.[1333] Ein Eingriff liegt dann vor, wenn Mitgliedsstaaten beim Eingang und/oder beim Ausgang gemeinschaftsrechtliche Sachverhalte ungünstiger behandeln, als rein inländische.[1334] Allein ausreichend ist, dass die fragliche Regelung geeignet ist, die Ausübung der Grundfreiheit weniger attraktiv zu machen. Eines Nachweises, dass sie tatsächliche Wirkung hat, bedarf es für die Annahme einer Beschränkung nicht.[1335]

§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG statuiert für inländische Familienstiftungen ein Steuerklassenprivileg, ausländische Familienstiftungen werden jedoch stets in die ungünstigste Steuerklasse III eingeordnet. Die Versagung der Gewährung der günstigen Steuerklasse für eine ausländische Stiftung ist geeignet, einen Stifter zu veranlassen, eine inländische Stiftung einer ausländischen Stiftung vorzuziehen, denn die Errichtung wird im Vergleich zu der deut-

---

1329 Vgl. ausführlich zu der Heranziehung von Sekundärrecht zur Konkretisierung von Primärrecht unter besonderer Berücksichtigung der Familienstiftung *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 193 ff.

1330 So auch *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 199; *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 76; *Thömmes/Stockmann*, IStR 1999, S. 261 (266); implizit wohl auch *Hey*, DStR 2011, S. 1149 (1156).

1331 *Bröhmer* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 59; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 134.

1332 *Bröhmer* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 61; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 134; *Kotzur* in *Geiger/Khan/Kotzur*, EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 7; vgl. auch EuGH v. 04.06.2002 – Rs. C-367/98 (*Goldene Aktien III*), NZG 2002, S. 632 ff. Rn. 45.

1333 *Bröhmer* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 59; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 134; *Kotzur* in *Geiger/Khan/Kotzur*, EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 7; *Kokott/Ost*, EuZW 2011, S. 496 (498).

1334 *Lenaerts*, EuR 2009, S. 728 (730).

1335 EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (*Oy AA*), BeckRS 2007, 70520 Rn. 40, 42.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

schen Stiftung teilweise erheblich steuerlich ungünstiger behandelt.[1336] Dadurch wird die Kapitelverkehrsfreiheit beeinträchtigt, denn die im Vergleich zur im Inland ansässigen Familienstiftung ungünstigere Errichtungsbesteuerung macht die Errichtung einer ausländischen Familienstiftung weniger attraktiv.

(c) Rechtfertigung des Eingriffs

Allein der Umstand, dass es zu einer Beschränkung einer Grundfreiheit gekommen ist, sagt aber noch nichts über die Rechtmäßigkeit der in Rede stehenden Maßnahme aus, denn sie kann unter Umständen gerechtfertigt sein. Man unterscheidet geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe.

Art. 65 Abs. 1 AEUV enthält geschriebene Rechtfertigungsgründe: So berührt nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a) AEUV[1337] Art. 63 AEUV nicht das Recht der Mitgliedsstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich zu behandeln. Nach einer Erklärung im Rahmen des Schlussprotokolls zum Vertrag von Maastricht, welche der Vertragsauslegung dient, soll dieses Recht der Mitgliedsstaaten sich jedoch nur auf Vorschriften erstrecken, welche bis 1993 bestanden haben. Es handelt sich also um eine „standstill-Klausel", welche Regelungen, die nach Ende 1993 in Kraft treten, die an den Wohnort oder die Belegenheit des Kapitals anknüpfen, nicht gestattet und die überdies als Ausnahme von der Kapitalverkehrsfreiheit eng auszulegen ist.[1338] Die Regelung des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG besteht seit 1974,[1339] kann also dem Grunde nach von Art. 65 Abs. 1 Buchst. a) AEUV erfasst werden, denn sie differenziert nach dem Ort der Kapitalanlage.[1340] Allerdings ist zu beachten, dass Art. 65 Abs. 3 AEUV in Bezug auf Art. 65 Abs. 1 Buchst. a) AEUV bestimmt, dass die dort genannten steuerrechtlichen Vorschriften weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs darstellen dürfen. Dies veranlasst den EuGH richtigerweise zu einer sehr engen Auslegung des Art. 65 Abs. 1 Buchst. a) AEUV. In Bezug auf eine niederländische Regelung, die einen Freibetrag für Dividenden von inländischen, nicht aber von ausländischen Gesellschaften, gewährte, also nach Anlageort differenzierte, stellte der EuGH unter Verweis auf den heutigen Art. 65 Abs. 3 AEUV klar, dass diese stets „durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses" gerechtfertigt sein müssen.[1341] Trotz der geschriebenen

---

1336 *Thömmes*, JbFSt 2008/2009, S. 107 (112); *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 94 ff.; *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 203.

1337 Art. 65 Abs. 1 Buchst. b) AEUV ist nicht einschlägig, vgl. *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 208 ff.

1338 *Kotzur* in *Geiger/Khan/Kotzur*, EUV/AEUV, Art. 65 AEUV Rn. 2; *Bröhmer* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 65 AEUV, Art. 65 Rn. 2; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 65 AEUV Rn. 4, 13.

1339 Vgl. zur Rechtsentwicklung *Troll* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 8.

1340 Vgl. ausführlich dazu *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 207 ff.

1341 EuGH v. 6. 6. 2000 – Rs. C-35/98 (*Verkooijen*), DStRE 2000, S. 742 ff. Rn. 43; ebenso EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (*Manninen*), BeckRS 2004, 75721 Rn. 29; das Zusammenspiel des Regelungskomplexes verdeutlicht *Schön* in GS Knobbe-Keuk, S. 743 (768); vgl. dazu – wenn wohl auch terminologisch unscharf – *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 211.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Ausnahmen in Art. 65 Abs. 1 AEUV sind also stets zwingende Gründe des Allgemeininteresses notwendig, die als ungeschriebene Rechtfertigungsgründe ebenfalls Eingriffe in die Kapitalverkehrsfreiheit rechtfertigen können,[1342] sofern die in Rede stehende Regelung Situationen betrifft, die objektiv miteinander vergleichbar sind,[1343] was bei der hier vorliegenden Behandlung der in- und ausländischen Stiftung der Fall ist.[1344]

Als solche zwingende Gründe des Allgemeinwohls hat der EuGH die Bekämpfung der Steuerhinterziehung, Steuerflucht sowie die wirksame Steueraufsicht, den Territorialitätsgrundsatz, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, die Verhinderung doppelter Verlustberücksichtigung sowie die Kohärenz des Steuerrechts anerkannt.[1345]

(aa) Kohärenz der nationalen Steuersysteme

Bedeutung hat besonders der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des nationalen Steuerrechts erlangt, welcher der fehlenden Harmonisierung der direkten Steuern innerhalb der Europäischen Gemeinschaft Rechnung trägt und Wertungswidersprüche innerhalb der nationalen Steuersysteme vermeiden soll.[1346] Er beruht auf der Überlegung, dass steuerlichen Entlastungen zum Teil korrespondierende Belastungen gegenüberstehen, damit also auf dem Prinzip der steuerrechtlichen Korrespondenz, zivilrechtlich vergleichbar etwa mit einer synallagmatischen Verknüpfung.[1347]

1992 hat der EuGH im Rahmen zweier Entscheidungen[1348] zum ersten Mal die Kohärenz der nationalen Steuersysteme als möglichen Rechtfertigungsgrund für Ungleichbehandlungen anerkannt. Der deutsche Staatsbürger *Hanns-Martin Bachmann*, der berufsbedingt nach Belgien gezogen war, hatte vor seinem Umzug in Deutschland eine Lebensversicherung abgeschlossen; die Prämien wurden in Belgien nicht zum Abzug von seinen Einkünften zugelassen. Allerdings sah der EuGH dies als gerechtfertigt an, denn es bestehe ein Zusammenhang zwischen der Abzugsmöglichkeit der Versicherungsprämien und der Besteuerung der Leistung der Versicherung im Versicherungsfalle in Belgien. Innerhalb des belgischen Steuersystems sei deshalb der Vorteil, der sich aus der Abzugsmöglichkeit der Prämienzahlungen auf der einen Seite ergibt, durch den Nachteil der Besteuerung der Versicherungsleistung auf der anderen Seite ausgeglichen, zumal das belgische Recht von einer Besteuerung der Versicherungsleistungen absehe, wenn kein Abzug erfolgt sei. Eine andere Bewertung setze voraus, dass die Zulassung der Versicherungsbeiträge zum Abzug mit der

---

1342 Vgl. dazu anschaulich *Wilmowsky* in *Ehlers* (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, S. 402 (411).

1343 Vgl. zu objektiven Vergleichbarkeit *Schön* in GS Knobbe-Keuk, S. 743 (767); EuGH v. 6. 6. 2000 – Rs. C-35–98 (*Verkooijen*), DStRE 2000, S. 742 ff. Rn. 43; EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (*Manninen*), BeckRS 2004, 75721 Rn. 29.

1344 *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 94 ff.

1345 *Kokott/Ost*, EuZW 2011, S. 496 (500) m. w. N.; *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 99 ff.; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 63 AEUV Rn. 182 ff.

1346 *Kokott/Ost*, EuZW 2011, S. 496 (500).

1347 *Weber-Grellet*, DStR 2009, S. 1229 (1331).

1348 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 (*Bachmann*), EuZW 1992, S. 215 (Rn. 28) u. EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-300/90 (*Kommission gegen Belgien*), EuZW 1992, S. 217 Rn. 21.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Möglichkeit der Besteuerung der Versicherungsleistung einhergehe, was hier jedoch nicht zwingend sichergestellt war, da es sich um eine deutsche Gesellschaft handelte. Es muss also ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil bestehen.[1349]

Im Anschluss an die beiden erwähnten Judikate handhabte der EuGH den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz jedoch ausgesprochen restriktiv und versagte den Mitgliedsstaaten stets die vielfach vorgetragene[1350] Berufung auf ihn, so dass *Randelzhofer/Forsthoff* noch 2009 konstatierten, er habe praktisch keine Relevanz mehr.[1351] Der EuGH stellte hohe Anforderungen: Damit ein Regelungskomplex als kohärent zu bewerten sei, müsse die Kohärenz innerhalb der gleichen Regelung hergestellt werden. Es müsse stets die gleiche Person betroffen sein, sich um die gleiche Steuer handeln sowie ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne einer strenger Wechselbeziehung zwischen Vor- und Nachteil bestehen.[1352]

In jüngerer Zeit scheint der EuGH die Voraussetzungen indes zu lockern. Im Rahmen der *Manninen*-Entscheidung, welche die Vereinbarkeit einer finnischen Vorschrift zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschafts-Gewinnen mit Körperschaftsteuer auf der einen Seite und Dividendenzahlungen mit Einkommensteuer auf der anderen Seite, die jedoch nur gewährt wurde, wenn die Körperschaft in Finnland unbeschränkt steuerpflichtig war, mit den Grundfreiheiten zum Gegenstand hatte, nahm der EuGH implizit von dem Erfordernis, dass Vor- und Nachteil bei dem gleichen Steuerrechtssubjekt eintreten müsse, Abstand. Er ließ die Regelung dann aber wegen fehlender Erforderlichkeit zur Wahrung der Kohärenz des Steuersystems scheitern.[1353] Erstmals nach den beiden Judikaten von 1992 ließ der EuGH in der Folge den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz 2008 im Rahmen der *Krankenheim Ruhesitz*-Entscheidung wieder greifen.[1354] Demnach sei eine Beschränkung der Grundfreiheiten durch die Kohärenz des nationalen Steuerrechts gerechtfertigt, wenn ein direkter, persönlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil bestehe und die Regelung auch im Übrigen verhältnismäßig sei.[1355] Allgemein wird die Entscheidung so verstanden, als wolle der EuGH den Mitgliedsstaaten im Bereich der direkten Steuern, welche zum jetzigen Stand der europäischen Integration noch nicht harmonisiert sind, Spielräume bei der Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme belassen, auch um nationales Steuersubstrat zu wahren.[1356]

Entsprechend der bis vor kurzem von dem EuGH vertretenen restriktiven Linie wurde die durch § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG vorgenommene Ungleichbehandlung bei der Errichtungs-

---

1349 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 (*Bachmann*), EuZW 1992, S. 215 (Rn. 21 f.).

1350 Vgl. Nachweise bei *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Vorb. zu Art. 39 - 55 ff. AEUV Rn. 239.

1351 *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Vorb. zu Art. 39 - 55 ff. AEUV Rn. 235; vgl. auch *Thömmes* in GS Knobbe-Keuk, S. 795 (831); einen Überblick über die „Zeit der Strenge" geben *Kokott/Ost*, EuZW 2011, S. 496 (501).

1352 Vgl. die Zusammenfassungen unter Auswertung der EuGH-Rspr. bei *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Vorb. zu Art. 39 - 55 ff. AEUV Rn. 238; *Kokott/Ost*, EuZW 2011, S. 496 (501); *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (456 f.); *Musil/Fähling*, DStR 2010, S. 1501 (1502 f.); *Elicker*, IStR 2005, S. 89 (89).

1353 EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (*Manninen)*, BeckRS 2004, 75717 Rn. 42 ff. (insb. Rn. 46).

1354 EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (*Krankenheim Ruhesitz*), BeckRS 2008, 71114 Rn. 43.

1355 EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (*Krankenheim Ruhesitz*), BeckRS 2008, 71114 Rn. 42, 45.

1356 *Kokott/Ost,* EuZW 2011, 496 (501); *Musil/Fähling*, DStR 2010, S. 1501 (1505); *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (467); *Weber-Grellet*, DStR 2009, S. 1229 (1236).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

besteuerung inländischer und ausländischer Familienstiftungen nicht durch das Kohärenzargument als gerechtfertigt angesehen.[1357] Zwar bestehe ein gewisser Zusammenhang zwischen Gewährung des Vorteils in Form des Steuerklassenprivilegs und des Nachteils, der Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer im 30-Jahres-Rhythmus,[1358] jedoch verwirkliche sich dieser angesichts § 20 Abs. 1 Satz 2 ErbStG nicht zwingend bei dem gleichen Steuersubjekt, denn neben der errichteten Vermögensmasse selbst sei auch der Stifter Steuerschuldner.[1359] Diese Überlegung vermag jedoch nicht zu überzeugen. Zunächst betrifft sie nur Stiftungen, die unter Lebenden errichtet werden; wird eine Stiftung von Todes wegen errichtet, ist nur die Stiftung Schuldner der Erbschaftsteuer, so dass jedenfalls eine differenzierte Betrachtung notwendig wäre. Die Regelung des § 20 Abs. 1 Satz 2 ErbStG ist weiterhin mit der Konzeption der Erbanfallsteuer nur schwer vereinbar. Daher wird sich im Regelfall die Steuerverwaltung an die Stiftung halten müssen,[1360] so dass in praxi Vor- und Nachteil bei demselben Steuersubjekt eintreten. Zum anderen hält der EuGH nicht mehr an dem Erfordernis der Steuersubjektidentität fest.

Weiterhin wird der unmittelbare Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil bestritten, der sich stets auf den gleichen wirtschaftlichen Vorgang beziehen müsse und bereits angesichts des enormen zeitlichen Abstands von 30 Jahren zwischen Gewährung des Vorteils und Belastung mit dem Nachteil nicht bestehen könne.[1361] Allerdings findet das Argument, der Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil bestehe bereits aufgrund der langen Zeitspanne nicht, keine Stütze in der Rechtsprechung des EuGH. Das zeigt bereits ein Blick auf den Ausgangspunkt der Überlegungen des Gerichts zum Thema Kohärenz, der *Bachmann*-Entscheidung. Hier war sogar in bestimmten Konstellationen, nämlich im Falle des Todes des Versicherten, ungewiss, wann die Versicherungsleistungen ausgezahlt und damit steuerpflichtig werden. Weiterhin verdient auch die Annahme, es bestehe kein Zusammenhang zwischen Gewährung von Vor- und Belastung mit Nachteil, auf Grundlage der neuen EuGH-Rechtsprechung keine Zustimmung mehr. Den Zusammenhang scheint der EuGH neuerdings als gegeben anzusehen, wenn Vor- und Nachteil sich als logische Pendants gegenüberstehen.[1362] Genau dies ist bei der Gewährung des Steuerklassenprivilegs der Fall. Es dient – im Zusammenspiel mit der Ersatzerbschaftsteuer – dazu, die Besteuerung der Familienstiftung typisiert der Besteuerung von natürlichen Erbgängen nachzubilden. Die Gewährung des Steuerklassenprivilegs auf der einen Seite ist seit Einführung der Ersatzerbschaftsteuer zum 1.1.1974 logisch mit der Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer auf der anderen Seite verknüpft; dies auch um dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG nachzukommen, auch wenn Vor- und Nachteil sich nicht zwingend in derselben Höhe verwirklichen, wie dies übrigens aufgrund von Progressionseffekten auch in der

---

1357 *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, S. 253 (257); *dies.* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 102 ff.; *Thömmes/Stockmann*, IStR 1999, S. 261 (267); *Thömmes*, JbFSt 2009/2010, S. 107 (112 ff.); *Hey*, DStR 2011, S. 1149 (1156); *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 215 ff.

1358 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 111.

1359 *Thömmes/Stockmann*, IStR 1999, S. 261 (266); *Thömmes*, JbFSt 2009/2010, S. 107 (112 ff.); *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, S. 253 (257).

1360 BFH v. 29. 11. 1961 – Az. II 282/58 U, BStBl III 1962, S. 323 (323).

1361 *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, S. 253 (257); *dies.* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 104; *Thömmes/Stockmann*, IStR 1999, S. 261 (267); *ders.*, JbFSt 2009/2010, S. 107 (112 ff.).

1362 EuGH v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07 (*Krankenheim Ruhesitz*), BeckRS 2008, 71114 Rn. 42, 54.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bachmann-Entscheidung nicht zwingend der Fall gewesen wäre. Es besteht demnach der erforderliche Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil, so dass die Ungleichbehandlung dem speziellen Rechtfertigungsgrund der Kohärenz gerecht wird. Errichtet ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine ausländische Familienstiftung, hat der deutsche Fiskus keine Möglichkeit, die Ersatzerbschaftsteuer zu erheben.[1363] Entsprechend muss auch die Gewährung des Steuerklassenprivilegs versagt bleiben.

Weiterhin muss die Regelung aber auch verhältnismäßig sein.[1364] Eine Maßnahme genügt nach Definition des EuGH dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der ein allgemeiner Grundsatz des Gemeinschaftsrechts ist,[1365] wenn sie geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten legitimen Ziels zu gewährleisten, und nicht über das dazu Erforderliche hinausgeht.[1366] Teilweise finden sich in der Rechtsprechung des EuGH jedoch auch Formulierungen in Bezug auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wie sie aus dem deutschen Verfassungs- und Verwaltungsrecht bekannt sind: „Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes gehört der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts. Nach diesem Grundsatz hängt die Rechtmäßigkeit […] [einer Maßnahme] davon ab, daß die Verbotsmaßnahmen zur Erreichung der mit der fraglichen Regelung zulässigerweise verfolgten Ziele geeignet und erforderlich sind. Dabei ist, wenn mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl stehen, die am wenigsten belastende zu wählen; ferner müssen die verursachten Nachteile in angemessenem Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen."[1367]

Zunächst muss die in Rede stehende Vorschrift einem legitimen Ziel dienen, dazu gehört beispielsweise die Verfolgung von anerkannten Rechtfertigungsgründen, wobei der weite Einschätzungsspielraum des nationalen Gesetzgebers zu beachten ist.[1368] § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG dient gemeinsam mit der Ersatzerbschaftsteuer dem Ziel, Stiftungskonstruktionen typisiert in Bezug auf die Erbschaftsbesteuerung dem natürlichen Erbgang gleich zu stellen.[1369] Dies ist bei ausländischen Stiftungen nicht möglich, denn sie können nach der Gründung nicht der Ersatzerbschaftsteuer unterworfen werden, welche die Kehrseite des Steuerklassenprivilegs ist. Der Begünstigungsausschluss dient also dazu, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten, was ein legitimes Ziel darstellt.

Weiterhin muss die Maßnahme zur Zielerreichung objektiv geeignet sein, wobei es ausreicht, wenn die Maßnahme als taugliches Mittel zur Zielerreichung erscheint beziehungs-

---

1363 In diese Richtung auch *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 111.

1364 EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (*Manninen*), BeckRS 2004, 75717 Rn. 29, 45; EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (*Krankenheim Ruhesitz*), BeckRS 2008, 71114 Rn. 45.

1365 Vgl. ausführlich dazu unter Berücksichtigung der Rechtstraditionen der Mitgliedsländer *Schwarze*, Europäisches Verwaltungsrecht, S. 551 ff. (insb. S. 690 ff.).

1366 EuGH v. 27.01.2009 – Rs. C-318/07 (*Persche*), BeckRS 2009, 70094 Rn. 44; EuGH v. 18.12.2007 – C-101/05 (*Skatteverket*), BeckRS 2007, 71068 Rn. 55.

1367 EuGH v. 13.11.1990 – Rs. C-331/88 (*Sleightholme*), EuZW 1991, 123 ff. (Rn. 13); vgl. auch dazu *Bröhmer* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 65 AEUV Rn. 43; *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.) EUV/AEUV, Art. 65 AEUV Rn. 71; *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 88 ff.; *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (464 ff.).

1368 Vgl. zu den Anforderungen i. E. *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 90; *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (464).

1369 Siehe oben S. 157 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

weise dieses Ziel jedenfalls fördert.[1370] An der Erfüllung dieses Erfordernisses kann nicht ernsthaft gezweifelt werden. Für die dritte Voraussetzung, die Erforderlichkeit, ist notwendig, dass kein milderes Mittel zur Verfügung steht, es also keine weniger belastende Alternative gibt, die ebenso wirksam wäre, wobei auch hier den Mitgliedsstaaten eine Einschätzungsprärogative zuzubilligen ist.[1371] Ein milderes Mittel zur Verfolgung des Ziels ist nicht ersichtlich.

Letztlich muss die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne, auch als Angemessenheit bezeichnet, gegeben sein. Das ist der Fall, wenn die bewirkten Nachteile mit den bezweckten Vorteilen in einem angemessenen Verhältnis stehen. Es bedarf einer Abwägung der widerstreitenden Rechtspositionen.[1372]

Zugunsten der Mitgliedsstaaten ist dabei zu berücksichtigen, dass gerade steuerliche Entscheidungen oft besonders bedeutsame Weichenstellungen beinhalten. Ihnen kommt eine Schlüsselrolle im Rahmen der sozial- und steuerstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit zu, sie sind wichtiges politisches Mittel zur Lösung von gesellschaftlichen Konflikten und haben – wegen zum Teil erheblicher Aufkommenswirkungen – überragende Bedeutung für den gesamten politischen Prozess.[1373] Zudem ist der Gewinn für den Binnenmarkt durch die Feststellung der Unvereinbarkeit einer steuerrechtlichen Regelung oft nur sehr gering, denn der EU-Bürger hat angesichts des Umstandes, dass die direkten Steuern bisher weitgehend nicht harmonisiert sind,[1374] System- und Belastungsunterschiede hinzunehmen.

Auf der anderen Seite ist zu beachten, dass sich die Mitgliedsstaaten das Ziel eines gemeinsamen Binnenmarktes selbst gesteckt haben. Aber auch ein einheitliches Steuersystem ist keine zwingende Voraussetzung für einen funktionierenden Markt, wie die Beispiele der Schweiz und der USA zeigen.[1375] Weiterhin muss in Rechnung gestellt werden, dass eine extensive Interpretation der Grundfreiheiten zu einem Steuerwettbewerb der Mitgliedsländer in Bezug auf sehr mobile Leistungsfähigkeitsquellen, wie beispielsweise Kapitalvermögen, führen würde, was gleichzeitig dazu zwingt, die staatlichen Einnahmen durch eine weitergehende Belastung von weniger mobilen Leistungsfähigkeitsquellen wie Familien und Arbeitnehmern, auch durch höhere indirekte Steuern sicherzustellen.[1376]

Zudem haben sich die Mitgliedsstaaten bewusst die Steuerhoheit vorbehalten (Art. 114 Abs. 2 AEUV). Europäisches Recht ist jedoch selbstredend in jedem Fall zu beachten, soweit es bereits zu einer Harmonisierung gekommen ist, wie beispielsweise in bestimmten Fragen der Konzernbesteuerung. Eine weitere Harmonisierung der direkten Steuern ist

---

1370 *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 92; *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (464); *Becker* in *Schwarze* (Hrsg.), EU-Rechtskommentar, Art. 36 AEUV Rn. 65.

1371 *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 93; *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (464); *Becker* in *Schwarze* (Hrsg.), EU-Rechtskommentar, Art. 36 AEUV Rn. 67.

1372 *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (464); *Becker* in *Schwarze* (Hrsg.) EU-Rechtskommentar, Art. 36 AEUV Rn. 74; *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 36 AEUV Rn. 98.

1373 *Seiler* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 51; *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (466).

1374 Vgl. dazu *Waldhoff* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 Rn. 19 ff.; *Seiler* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 Rn. 50 ff.

1375 *Waldhoff* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 27.

1376 *Seiler* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 57.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

jedoch nur unter den engen Voraussetzungen des Art. 115 AEUV möglich,[1377] der zudem eine einstimmige Entscheidung und damit unter Umständen weitreichende Kompromisse der Mitgliedsstaaten voraussetzt. Diese fehlende Harmonisierung führt zwangsläufig zu Konflikten mit den Grundfreiheiten, was bei Vertragsformulierung hingenommen wurde,[1378] denn selbstverständlich führen unterschiedliche Steuersysteme zu Hemmnissen innerhalb des Binnenmarktes. Im Bereich der direkten Steuern sind also Primär- und Sekundärrecht bisher nicht aufeinander abgestimmt, sie sind inkohärent. Dem Binnenmarkt kommt nach alldem innerhalb der Abwägung ein geringes Gewicht zu, Eingriffe in die Marktfreiheiten sind also in diesem Bereich nur dann nicht als angemessen zu bewerten, wenn sie besonders weitgehend und stark diskriminierend beziehungsweise gar protektionistisch sind.[1379] Insbesondere intendiert die Beschränkung einer Grundfreiheit nicht zwingend ihre Verletzung.[1380]

Nach alldem fällt auch im Rahmen der Frage, ob das Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG angemessen ist, nicht zugunsten des Binnenmarktes aus, die Vorschrift ist mit dem primären Europarecht, insbesondere der Kapitalverkehrsfreiheit, vereinbar. Der deutsche Gesetzgeber hat sich dafür entschieden, die Einschaltung von Familienstiftungen durch ein Zusammenspiel von Steuerklassenprivileg und Ersatzerbschaftsteuer typisiert ebenso zu behandeln, wie dies bei normalen Erbgängen der Fall ist. So soll vermieden werden, dass große Vermögen dauerhaft der Erbschaftsteuer entzogen werden. Nicht ohne Berechtigung wird dies teilweise sogar mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich für geboten gehalten.[1381] Es ist nur konsequent, bei der Errichtung einer ausländischen Familienstiftung nicht dieselben Vorteile einzuräumen, wie dies bei der Errichtung einer inländischen Familienstiftung der Fall ist, denn sie werden auch nicht von dem daraus erwachsenden Nachteil, der Ersatzerbschaftsteuer, betroffen. Über einen längeren Zeitraum hinweg betrachtet, werden damit die inländischen Familienstiftungen erbschaftsteuerlich sogar schlechter behandelt als ausländische. Obendrein ist die hohe Stiftungserrichtungsbesteuerung ein wirksames Mittel, um einen unerwünschten Steuerwettbewerb, an welchem sich Österreich ohne Zweifel beteiligen möchte,[1382] zu verhindern. Solange es keine stärkeren Harmonisierungstendenzen hinsichtlich der Besteuerung von Erbschaften gibt, sind die steuersystematischen Unterschiede hinzunehmen, so dass § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG angemessen ist, um die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten.

(bb) Vermeidung von Steuerhinterziehung

In Bezug auf den Rechtfertigungsgrund der wirksamen Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerflucht, sowie wirksamer Steueraufsicht verweist der EuGH in ständiger Recht-

1377 *Seiler* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 52.
1378 *Seiler* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 55.
1379 So überzeugend *Stewen*, EuR 2008, S. 445 (464).
1380 In diese Richtung wohl aber *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, S. 221.
1381 *Geck* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 1 Rn. 47.
1382 Laut Erläuterungen der Regierungsvorlage, abgedruckt bei *Eiselsberg/Halswanter*, Privatstiftungsgesetz, S. 2 sollte mit dem PSG und wohl erst recht den steuerlichen Regelungen ein Anreiz geschaffen werden, ausländisches Vermögen in österreichische Stiftungen einzubringen.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sprechung auf die Amtshilferichtlinie.[1383] Hier kann ein solches Ansinnen im Verhältnis zu Österreich die Ungleichbehandlung also nicht rechtfertigen.

(cc) Territorialitätsprinzip

Das Territorialitätsprinzip[1384] hat der EuGH als Rechtfertigungsgrund im Rahmen einer Entscheidung anerkannt, in der es um die Frage ging, ob eine luxemburgische Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, welche beschränkt Steuerpflichtigen nur erlaubte, inländische Gewinne und Verluste aus früheren Jahren zu mindern, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen, während bei Inländern grundsätzlich alle Verluste berücksichtigt werden konnten. Das Territorialitätsprinzip scheidet hier als Rechtfertigungsgrund bereits deshalb aus, weil § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG bzw. 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG i. V. m. § 2 ErbStG bei unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftern das Welteinkommen beziehungsweise bei beschränkt steuerpflichtigen Stiftern das Inlandsvermögen der Steuer unterwirft, das Territorialitätsprinzip jedoch nur als Rechtfertigung für Regelungen denkbar ist, die an Sachverhalte außerhalb der eigenen Steuerhoheit anknüpfen.[1385]

(dd) Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

Auch der Rechtfertigungsgrund, die Besteuerungsbefugnis angemessen aufteilen zu wollen,[1386] verfängt hier nicht. Dies wäre denkbar, wenn beispielsweise Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt würde, für die Berücksichtigung ihrer Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder aber in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren. Denn dies beeinträchtigt die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich, da die Besteuerungsgrundlage im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde.[1387] Eine solche Konstellation ist hier indes nicht gegeben.

(3) Ergebnis

§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG genügt den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts. Stiftungen, die ihren Sitz nicht in Deutschland haben, werden im Unterschied zu Familienstiftungen, die ihren Sitz in Deutschland haben, erbschaftsteuerlich in die Steuerklasse III eingeordnet.

1383 EuGH v. 28.10.2010 – Rs. C-72/10 (*Costa*), EuZW 2011, S. 30 ff. Rn. 30 ff.; EuGH v. 11. 10. 2007 – Rs. C-451/05 (*ELISA)*, BeckRS 2007, 70799 Rn. 56 ff.; EuGH v. 1.7.2010 – Rs. C-233/10 (*Kommission gegen Niederlande*), BeckRS 2010, 90814 Rn. 58.

1384 EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C 250/95 (*Futura*), DStRE 1998, S. 514 ff. Rn. 20 f.

1385 *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 23 Rn. 105.

1386 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Europäische Zentralbank*), BeckRS 2005, 70952 Rn. 45; EuGH v. 10.02.2011 – Rs. C-J043/08 (*Yaesu*), BeckEURS 2011, 55797 Rn. 61.

1387 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Europäische Zentralbank*), BeckRS 2005, 70952 Rn. 46.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

cc. Privilegierung für Betriebsvermögen

Privilegierungen für Betriebsvermögen gemäß §§ 13a, 13b ErbStG können bei der Errichtung einer österreichischen Privatstiftung ebenso in Anspruch genommen werden, wie dies bei der Errichtung einer deutschen Stiftung der Fall ist.[1388] Im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2009 wurde der Begünstigungsrahmen zudem auf Betriebsvermögen, welches in einem EU/EWR-Staat belegen ist, erweitert, um eine vorher bestehende Europarechtswidrigkeit des vorherigen Begünstigungsausschlusses zu beseitigen.[1389]

dd. Ertragsteuerliche Folgen

Aus deutscher Sicht löst die Errichtung einer österreichischen Stiftung im Wesentlichen dieselben Folgen aus, wie dies bei der Errichtung einer inländischen Stiftung der Fall wäre. Insbesondere die Übertragung von Vermögen, welches im Privatvermögen gehalten wird, löst keine Einkommensteuer aus.[1390]

Dies kann jedoch anders beurteilt werden, wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft in die Privatstiftung überführt werden sollen. § 17 Abs. 1 EStG bestimmt, dass auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Prozent beteiligt war, zu den Einkünften aus Gewerbetrieb gehört. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG bestimmt, dass eine Veräußerung fingiert wird, wenn ein solcher Anteil durch ein unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person übergeht, was im Falle der Privatstiftung meist der Fall sein wird.[1391] Es kommt also zu einer Aufdeckung von stillen Reserven, ohne dass diese realisiert werden.[1392] Allerdings wird die Problematik durch § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AStG entschärft, der i. V. m. § 6 Abs. 5 Satz 1, 2 AStG eine Stundung vorsieht, wenn der Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen einer der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht in EU/EWR-Staaten unterliegt und die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der BRD und dem jeweiligen Staat gegeben ist. Diese Voraussetzungen sind im Verhältnis zu Österreich erfüllt.

1388 Dazu bspw. *Gierhake*, Rechtliche Fragen der Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen, S. 111; *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 188; siehe dazu oben S. 166 ff.

1389 Vgl. dazu nur *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 13b Rn. 67 m. w. N. Der fortbestehende Ausschluss von Betriebsvermögen, welches in Drittstaaten belegen ist, ist nach Ansicht des EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-31/11 (*Scheunemann*), BeckRS 2012, 81480 europarechtskonform.

1390 Vgl. *Wachter*, DStR 2000, S. 1037 (1043); *Piltz*, ZEV 2000, S, 378 (379).

1391 Vgl. *Wachter*, DStR 2000, S. 1037 (1043); *Piltz*, ZEV 2000, S, 378 (379).

1392 Zu verfassungs- und europarechtlichen Problematik der Vorschrift vgl. *Kraft* in *Kraft*, AStG, § 6 AStG Rn. 35 ff., 6 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ee. Zusammenfassung

Die Errichtung einer Privatstiftung wird also ab einem Schwellenwert von EUR 13.000.000,00 gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG beziehungsweise § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG und § 19 Abs. 1 ErbStG mit Erbschaftsteuer in Höhe von 50 Prozent belastet, wobei gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG ein Freibetrag von EUR 20.000 gewährt wird. Für Betriebsvermögen kann unter bestimmten Voraussetzungen eine 85prozentige oder gar 100prozentige Befreiung von der Erbschaftsteuer in Anspruch genommen werden. Aus ertragsteuerlicher Sicht ist die Sonderregelung des § 6 AStG im Blick zu behalten, wenn eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in die Privatstiftung überführt werden soll.

b. Österreich

Neben der Errichtungsbesteuerung, die durch die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland durch das ErbStG ausgelöst wird, ist zu untersuchen, wie der österreichische Fiskus die Errichtung einer Privatstiftung behandelt. Auch die österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuer[1393] beziehungsweise ab dem 1.8.2008 auch das StiftEG, enthält – wie die deutsche Regelung – eine doppelte Anknüpfung: Ein Vorgang ist demnach potentiell steuerpflichtig, wenn der Übertragende oder der Erwerber in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, wobei als Erwerber in diesem Sinne auch Privatstiftungen in Betracht kommen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 6 Abs. 2 Nr. 3 öErbStG). Österreichische Privatstiftungen haben ihren Sitz zwingend in Österreich (§ 1 Abs. 1 PSG), so dass die unbeschränkte Steuerpflicht stets gegeben ist.

aa. Privilegierungen als Initialzündung

Der Gesetzgeber wollte mit dem PSG und flankierenden steuerlichen Bestimmungen zum einen den Vermögensabfluss aus Österreich verhindern und zum anderen sogar einen Anreiz schaffen, ausländisches Vermögen in österreichische Stiftungen einzubringen. Man beabsichtigte, das österreichische Stiftungsrecht zu einem Mittel der Stärkung des inländischen Kapitalmarktes zu machen.[1394] Weil man annahm, dass dies allein mit zivilrechtlichen Vorschriften nicht zu erreichen sei, war die Notwendigkeit flankierender Steuervorschriften[1395] stets Gegenstand der politischen Diskussion.[1396] Die anfänglichen steuerlichen Be-

---

1393 Seit dem 1.8.2008 wird die Errichtungsbesteuerung nach dem Außerkrafttreten der Haupttatbestände des öErbStG durch das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) geregelt.

1394 Erläuterungen zur Regierungsvorlage d. PSG, abgedruckt bei *Eiselsberg/Haslwanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz, S. 2; *Kohlhauser*, IStR 1994, S. 162 (162); *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/60.

1395 Zusammenfassungen der steuerlichen Behandlung von Privatstiftungen zum Zeitpunkt der Einführung dieser Rechtsform liefern bspw. *Lechner*, ecolex 1993, S. 771 ff.; *Kohlhauser*, IStR 1994, S. 162 ff.; *Rief* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Anh. I.; *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. I/58.

1396 Vgl. dazu *Helbich* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 1 (9 ff.); *Cerha* in *Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann* (Hrsg.), Stiftungsbesteuerung, S. 13 (16 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

günstigungen sind wesentlicher Grund für die positive Entwicklung der Rechtsform seit ihrer Einführung im Jahr 1993, sie wirkten wie eine Initialzündung.[1397]

Die Errichtung einer Stiftung war zunächst gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 öErbStG (Errichtung von Todes wegen) und § 3 Abs. 1 Nr. 7 öErbStG (Errichtung der Stiftung unter Lebenden) von der österreichischen Erbschaftsteuer erfasst. Es wurde jedoch nicht der normale Steuertarif angewandt, welcher sich in der Steuerklasse V, in welche Stiftungen als nicht verwandter Erwerber gemäß § 7 Abs. 1 öErbStG einzuordnen gewesen wären, bis zu 60 % betragen konnte (§ 8 Abs. 1 öErbStG). Stattdessen legte § 8 Abs. 3 Buchst. b) öErbStG für Stiftungen und Zustiftungen an Privatstiftungen einen besonderen Steuersatz von zunächst 2,5 % und später seit dem 31.12.2000[1398] von 5 % fest. Ein der deutschen Regelung des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG vergleichbares Steuerklassenprivileg statuierte § 8 Abs. 2 öErbStG, welchem jedoch angesichts der niedrigen Eingangsbesteuerung bei Stiftungen kaum praktische Bedeutung zukam.[1399] Flankiert wurden die günstigen Eingangsbestimmungen von dem Nachversteuerungstatbestand des § 8 Abs. 3 Buchst. b) Satz 2 öErbStG. Wurde Stiftungsvermögen innerhalb von zehn Jahren unentgeltlich übertragen, musste die Steuer gemäß § 8 Abs. 1 öErbStG nacherhoben werden.[1400] Insgesamt stellte sich die Eingangsbesteuerung für Stiftungen im Vergleich zu Nachfolgegestaltungen ohne den Einsatz von Stiftungen also ausgesprochen günstig dar.

bb. DBA zur Vermeidung der Erbschaftsteuer

In Bezug auf grenzüberschreitende Stiftungserrichtungen zwischen Deutschland und Österreich war zudem das DBA zur Erbschaftsteuer, welches nicht die Schenkungsteuer erfasste, zwischen Deutschland und Österreich vom 4.10.1954[1401] zu beachten. Es nahm insofern eine Sonderstellung ein, als es – entgegen der sonstigen deutschen Abkommenspraxis – die Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht mithilfe der Anrechnungsmethode, die letztlich ein „Hochschleusen" auf inländisches Besteuerungsniveau bewirkt, sondern unter Anwendung der Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt erreichte (Art. 3 – 5, 7). Die Besteuerungsrechte wies das DBA in Bezug auf unbewegliches Nachlassvermögen (Art. 3) und gewerbliches Vermögen (Art. 4) jeweils dem Staat zu, in welchem das Vermögen belegen war; sonstiges Nachlassvermögen war in dem Staat zu versteuern, in welchem der Erblasser seinen Wohnsitz hatte. Wenn er in beiden Ländern einen Wohnsitz unterhielt, fiel dem Land das Besteuerungsrecht zu, in welchem der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen war (Art. 5).

Dies ermöglichte es deutschen Staatsangehörigen, unabhängig von der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b) ErbStG, relativ einfach,

---

1397 *W. Doralt* in FS P. Doralt, S. 137 (138); *Kohlhauser*, IStR 1994, S. 162 (163); *Rief* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Anh. I Rn. 1; *Helbich* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 1 (12 f.).

1398 Vgl. § 34 Abs. 1 Nr. 5 öErbStG.

1399 *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/48.

1400 Vgl. zur alten Rechtslage bzgl. öErbSt nur *Rief* in *P.Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Anh. I Rn. 3 ff.; *Kleemann* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 58 (59); *Varro*, Stiftungseingangssteuer, S. 21 f.; *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/6.

1401 BGBl. II 1954, S. 756 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vermögen der deutschen Erbschaftsteuer zu entziehen, denn laut DBA war für die Steuerpflicht Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt der Erwerber nicht maßgeblich, die doppelte Anknüpfung des deutschen ErbStG wurde durch die vorrangigen Abkommensbestimmungen verdrängt.[1402] In der Steuergestaltung hat sich nämlich gezeigt, dass insbesondere die Erwerber im Regelfall aufgrund sozialer und beruflicher Einbindung nicht bereit sind, ihren Wohnsitz beziehungsweise ständigen Aufenthalt in Deutschland aufzugeben, so dass sie im Regelfall die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht nicht vermeiden konnten.[1403] Die Anwendung des österreichischen Erbschaftsteuerrechts war dabei im Regelfall, insbesondere für Kinder, günstiger, denn der Steuersatz betrug maximal in diesen Fällen nur 15 % (§ 8 Abs. 1 öErbStG).[1404]

Die Errichtung einer Privatstiftung von Todes wegen (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 öErbStG), nicht die Errichtung unter Lebenden, war von dem DBA als Erbschaftsteuer (Art. 2) umfasst. Hatte der Stifter also seinen Wohnsitz oder seinen Lebensmittelpunkt in Deutschland, unterlag die Stiftungserrichtung mit Ausnahme von in Österreich belegenem Grund- oder Betriebsvermögen[1405] nicht der österreichischen Erbschaftsteuer beziehungsweise Stiftungseingangsteuer. Hatte er dagegen Wohnsitz beziehungsweise Lebensmittelpunkt in Österreich, so unterlag lediglich das in Deutschland belegene Grund- und Betriebsvermögen der deutschen Besteuerung.[1406]

Um die besondere Abkommenssystematik optimal zu nutzen und der deutschen Ersatzerbschaftsteuer zu entgehen, die es in Österreich nicht gab und bis heute nicht gibt, investierten wohl insbesondere deutsche Familienstiftungen in Grundbesitz, der in Österreich belegen war. Diese Strategie wurde indes durch ein Zusatzprotokoll[1407] zu dem DBA zunichte gemacht, wonach die Ersatzerbschaftsteuer mit Wirkung zum 1.1.2003 nicht mehr von dem Abkommen umfasst war (Art. 2 Abs. 2 Satz 2 DBA).

cc. Aufhebung des öErbStG und Kündigung des ErbSt-DBA

Wie auch in Deutschland[1408] geriet die Erbschaftsteuer in den Folgejahren auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand. Im Jahre 2007 setzte der österreichische Verfassungsgerichtshof die Haupttatbestände des öErbStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 öErbStG, außer Kraft:

1402 Vgl. dazu *Jülicher*, ZEV 2008, S. 64 (65); *Steiner*, ErbStB 2005, S. 96 (98); *v. Löwe/Ragossnig* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Stiftungsrecht Jahrbuch 2008, S. 267 (283); *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 335 (335 ff.); *Hoheisel*, IStR 2008, S. 139 (140).

1403 *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (341 f.).

1404 Vgl. *Jülicher*, ZEV 2008, S. 64 (65).

1405 Bzgl. der ausländischen Vermögensgegenstände ist eine Anrechnung nach Maßgabe des § 21 Abs. 1 ErbStG möglich gewesen.

1406 *Steiner*, ErbStB 2008, S. 96 (98); *Söffing*, ErbStB 2007, S. 219 (221); *Lang* in *Thömmes/Lang/Schuch* (Hrsg.), Investitions- und Steuerstandort Österreich, S. 261 (264 f.).

1407 Zusatzprotokoll v. 15.10.2003, BGBl. II 2004 S. 883 ff., vgl. dazu *Jülicher*, ZEV 2008, S. 64 (65); *Züger* in *Wassermeyer* (Hrsg.), DBA, Vorb. Art. 1 Österreich ErbSt Rn. 4.

1408 Vgl. dazu Übersicht der Rspr. des BVerfG bei *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 19 Rn. R 1 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 2 öErbStG unterwerfe Erwerbe von Todes wegen der Erbschaftsteuer, wobei sich die Bewertung nach § 19 öErbStG richte. Dieser sehe für wesentliche Vermögensbestandteile, insbesondere land- und fortwirtschaftliches Vermögen sowie Grundvermögen eine Bewertung anhand des dreifachen des Einheitswertes vor, der auf Erhebungen von 1988 beruhe. Um eine aufwendige Neuerhebung zu umgehen, auf der anderen Seite aber Wertdiskrepanzen zu vermeiden, habe der Gesetzgeber die alten Werte schlicht verdreifacht. Der VfGH bewertete dieses Vorgehen als untaugliches Mittel, obwohl Typisierungen im Grunde zulässig seien. Angesichts unterschiedlicher regionaler und lokaler Entwicklungen sei eine solche pauschale Vervielfältigung nicht in der Lage, die Wertentwicklung über den hier in Rede stehenden Zeitraum hinweg realitätsgetreu wiederzugeben, was letztlich zu einer gleichheitswidrigen – angesichts des Umstandes, dass andere Vermögensteile mit dem Verkehrswert anzusetzen seien, viel zu niedrigen – Bewertung führe, die sachlich nicht zu rechtfertigen und als willkürlich ausgestaltete Schonung des Grundbesitzes zu qualifizieren sei.[1409] Dies führe zur Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs. 1 Nr. 1 öErbStG; der öVfGH gewährte dem Gesetzgeber eine Reparaturfrist bis zum 31.7.2008. Wenig später ergänzte der öVfGH seine Entscheidung zur Erbschaftsteuer durch die Außerkraftsetzung der Schenkungsteuer, im Wesentlichen mit der gleichen Begründung.[1410]

Innerhalb der österreichischen Politik zeichnete sich schnell ab, dass man die wegen Verfassungswidrigkeit außerkrafttretenden Normen des öErbStG nicht durch eine Nachfolgeregelung ersetzen wollen würde.[1411] Mit dem Ablauf des 31.7.2008 traten sodann auch die wesentlichen Tatbestände des öErbStG außer Kraft. Die deutsche Bundesregierung nahm dies zum Anlass, das wegen der Freistellungsmethode missliebige Erbschaftsteuer-DBA mit diplomatischer Note vom 25.09.2007 zum 01.01.2008 zu kündigen.[1412] Um den Zeitraum zwischen Ende des Abkommens und Auslaufen der österreichischen Erbschaftsteuer zu überbrücken, in welchem die Gefahr effektiver Doppelbesteuerung bestand, wurde am 6.11.2008, also rückwirkend, die Fortgeltung der wesentlichen Bestimmungen bis zum Auslaufen der österreichischen Erbschaftsteuer vereinbart.[1413] Seit dem 31.8.2008 besteht damit ein DBA-loser Zustand zwischen Österreich und Deutschland auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer.

dd. Stiftungseingangsteuer

Von mehreren verschiedenen Modellen, die in Österreich als Begleit- und Ersatzmaßnahmen zu dem Auslaufen der Erbschaftsteuer diskutiert wurden, entschied man sich für ein so

---

1409 öVfGH v. 7.3.2007 – Az. G 54/06 et al., ZEV 2007, S. 237 (237 ff.) mit Anmerkungen *Steiner*.

1410 öVfGH v. 15.6.2007 – Az. G 23/07, vgl. dazu *Steiner*, ZEV 2007, S. 430; *Fraberger/Petritz*, ZErb 2008, S. 146 (146 ff.).

1411 *Fraberger/Petritz*, ZErb 2008, S. 146 (147); *Steiner*, ErbStB 2007, S. 147 (149); *Züger* in *Wassermeyer* (Hrsg.), DBA, Vorb. Art. 1 Österreich ErbSt Rn. 5.

1412 BMF v. 8.10.2007, BStBl. I 2007, S. 1684; *Götzenberger*, BB 2008, S. 2439 (2439); *Jülicher*, ZEV 2008, S. 64 (65); *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (338 f.).

1413 *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (339 f.); *Züger* in *Wassermeyer* (Hrsg.), DBA, Vorb. Art. 1 Österreich ErbSt Rn. 5.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

genanntes Meldemodell,[1414] welches durch eine „Wiederbelebung" der Grunderwerbsteuer für Grundstückserwerbe von Todes wegen oder Grundstücksschenkungen, die bisher grunderwerbsteuerbar, aber nicht grunderwerbsteuerpflichtig waren, begleitet ist.[1415] Statt den bisherigen Regelungen zur Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, die mit Ausnahme der Haupttatbestände des § 1 Abs. 1 öErbStG im Rechtsbestand belassen wurden,[1416] traten mit hohen Strafen[1417] bewährte Meldeverpflichtungen für Schenkungen unter Lebenden in Kraft, die im Wesentlichen in § 121a BAO enthalten sind.[1418] Auf eine Meldepflicht für Erbschaften wurde in der Annahme, diese seien wegen der Meldepflichten der österreichischen Gerichte nicht notwendig, verzichtet.[1419] Nach der Nichtmehrerhebung der österreichischen Erbschaftsteuer sollen so Vermögensverschiebungen nachvollziehbar bleiben, damit missbräuchliche Gestaltungen, welche insbesondere zur Vermeidung von Ertragsteuern gewählt werden, identifiziert werden können.[1420]

Auch der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 öErbStG, welcher zuvor Stiftungserrichtungen umfasste, gilt seit dem 31.7.2008 nicht mehr fort. Jedoch entsprach es nicht dem politischen Willen, die Eingangsbesteuerung für Stiftungen, welche bisher 5 % betragen hatte, wie die anderen Erwerbstatbestände des öErbStG entfallen zu lassen,[1421] was naturgemäß zu einer erheblichen Diskussion innerhalb und außerhalb von Beraterkreisen führte.[1422] Die gesetzliche Regelung verfolgt den Zweck „Zuwendungen an Stiftungen weiterhin zu versteuern" und sicherstellen, „dass Zuwendungen an intransparente ausländische Stiftungen von der Steuer nicht befreit werden".[1423]

Das StiftEG[1424] regelt in nur sechs Paragraphen die ab dem 1.8.2008 geltende Eingangsbesteuerung für Stiftungen. Dabei sind diese an die Regelungen des öErbStG angelehnt.[1425]

1414 Vgl. zu den diskutierten Alternativen *Fraberger/Petritz*, ZErb 2008, S. 146 (147).

1415 Vgl. dazu *Papst* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 22 ff.; *Gahleitner/Fugger*, ZEV 2008, S. 405 (406).

1416 Das Belassen des öErbStG im Rechtsbestand soll unter anderem eine effiziente Verweistechnik des Gesetzgebers sicherstellen und gewährleisten, dass Erbfälle, die sich vor dem 31.7.2008 vollzogen, weiter besteuert werden können; vgl. dazu *Petritz* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 32 (32 ff.).

1417 Vgl. dazu *Eberl* in *Petritz* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 16 (16 ff.).

1418 Vgl. zu Details *Petritz* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 7 ff.

1419 *Gahleitner/Fugger*, ZEV 2008, S. 405 (406).

1420 Erläuterungen zur Regierungsvorlage des SchenkMG 2008, abgedruckt bei *Adametz/Proksch/Rathgeber*, Das Schenkungsmeldegesetz, S. 1; *Gahleitner/Fugger*, ZEV 2008, S. 405 (406).

1421 Erläuterungen zur Regierungsvorlage des SchenkMG 2008, abgedruckt bei *Adametz/Proksch/Rathgeber*, Das Schenkungsmeldegesetz, S. 89.

1422 Vgl. nur dazu *Kleemann* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 58 (58 ff. m. w. N.).

1423 Erläuterungen zur Regierungsvorlage des SchenkMG 2008, abgedruckt bei *Adametz/Proksch/Rathgeber*, Das Schenkungsmeldegesetz, S. 89.

1424 Mit Ausnahme einer besonderen Bewertungsvorschrift (§ 1 Abs. 5 StiftEG i. V. m. öBewG) für Grundvermögen, die weiterhin den dreifachen Einheitswert zugrunde legte, hält der öVfGH das StiftEG für verfassungskonform, VfGH v. 2.3.2011 – Az. G 150/10-08, abrufbar unter http://www.vfgh.gv.at/cms/vfgh-site/attachments/9/0/9/CH0006/CMS1302786051892/stiftungseingangssteuer_g150-10.pdf (zuletzt besucht am 18.1.2013, 5.42

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die sachliche Steuerpflicht umschreibt § 1 Abs. 1 StiftEG. Demnach unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder an damit vergleichbare Vermögensmassen der Stiftungseingangssteuer. In jedem Fall erfasst die Regelung also österreichische Privatstiftungen. Daneben werden Zuwendungen an vergleichbare ausländische Vermögensmassen, die im StiftEG nicht näher definiert werden,[1426] also auch ausländische Stiftungen, erfasst. Diese waren unter Geltung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 öErbStG in die ungünstige Steuerklasse V einzuordnen. Eine nähere Bestimmung des Begriffs „unentgeltliche Zuwendung" fehlt im StiftEG, jedenfalls sind aber die Errichtung einer Privatstiftung unter Lebenden, die Errichtung von Todes wegen sowie Zustiftungen und Schenkungen an Stiftungen erfasst.[1427] Die persönliche Steuerpflicht ist in § 1 Abs. 2 StiftEG geregelt. Steuerpflichtig ist eine unentgeltliche Zuwendung, wenn der Zuwendende oder der Erwerber, also die Stiftung oder die vergleichbare Vermögensmasse, im Zeitpunkt der Zuwendung entweder einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat.[1428] Die Regelung entspricht im Wesentlichen der des öErbStG. Steuerschuldner ist der Erwerber (§ 1 Abs. 3 StiftEG), die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Zuwendung (§ 1 Abs. 4 StiftEG). Bemessungsgrundlage ist das zugewendete Vermögen nach Abzug von Schulden und Lasten (§ 1 Abs. 5 Satz 1 StiftEG). Wird anlässlich der Errichtung einer österreichischen Privatstiftung von einem in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter deutsche Erbschaftsteuer fällig, ist diese zunächst von dem zugewendeten Vermögen abzuziehen, um die Bemessungsgrundlage zu erhalten.

§ 1 Abs. 6 StiftEG enthält zudem verschiedene Steuerbefreiungen. Demnach sind unter anderem Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen steuerfrei (§ 1 Abs. 6 Nr. 1 - 3 StiftEG). Auch nimmt § 1 Abs. 6 Nr. 6 StiftEG Grundstücke von der Besteuerung aus, die stattdessen durch die österreichische Grunderwerbsteuer erfasst werden. Der Erwerb ausländischer Grundstücke fällt jedoch nicht unter die österreichische Grunderwerbsteuer, so dass der Erwerb von ausländischen Grundstücken in Österreich steuerfrei ist.[1429] Auch deutsche Grunderwerbsteuer fällt wegen § 3 Nr. 2 GrEStG nicht an, wenn inländische Grundstücke auf eine österreichische Privatstiftung übertragen werden. Zudem nimmt § 6 Abs. 6 Nr. 3 StiftEG, wie vorher bereits auch das öErbStG (§ 15 Abs. 1 Nr. 17 öErbStG), Erwerbe von Todes wegen von bestimmten Arten von Kapitalvermögen, die der österreichischen Abgeltungssteuer unterlagen (Endbesteuerung), von der Besteuerung aus.[1430]

Uhr); zu den Folgen der Entscheidung und dem Alternativkonzept vgl. *Bodis*, RdW 2011, S. 693 ff.

1425 Erläuterungen zur Regierungsvorlage des SchenkMG 2008, abgedruckt bei *Adametz/Proksch/Rathgeber*, Das Schenkungsmeldegesetz, S. 89.

1426 Zum Begriff vgl. *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/128n; *Varro*, Stiftungseingangssteuer, S. 40 ff.; *Kleemann* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 60; *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 423 f.

1427 Vgl. zu den Details *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, II/128d ff.; *Varro*, Stiftungseingangssteuer, S. 39; *Kleemann* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, S. 60 f.

1428 Vgl. zu den Details *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, II/128r ff.

1429 *Fugger*, ZEV 2012, 201 (201 f.).

1430 Vgl. zu den Details *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/106 ff., II/129k.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Der Steuersatz beträgt im Regelfall 2,5 % (§ 2 Abs. 1 Satz 1 StiftEG). Er erhöht sich jedoch in bestimmten Fällen auf 25 %.[1431]

ee. Ertragsteuerliche Konsequenzen

In Österreich löst die Übertragung von deutschem Vermögen auf eine Privatstiftung keine ertragsteuerlichen Konsequenzen aus.[1432] Anders kann die Lage zu beurteilen sein, wenn einzelne Wirtschaftsgüter aus einem österreichischen Betriebsvermögen übertragen werden.[1433]

ff. Zusammenfassung

Die Errichtung einer Privatstiftung unterliegt also in Österreich im Regelfall der Stiftungseingangssteuer, die 2,5 % des Erwerbs beträgt. Ertragsteuerliche Konsequenzen ergeben sich im Regelfall nicht.

2. Laufende Besteuerung

Neben der Errichtungsbesteuerung ist die laufende Besteuerung von besonderer Relevanz. Dabei ist zwischen der Besteuerung durch den österreichischen und den deutschen Fiskus zu differenzieren.

a. Österreich

Bezogen auf die laufende Besteuerung in Österreich sind besonders die Körperschaftsteuer und eine besondere Besteuerungsform, die sogenannte Zwischenbesteuerung, von Relevanz. Die Zwischenbesteuerung soll zwar wirtschaftlich die Begünstigten der Stiftung treffen,

---

1431 Das ist gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 ist StiftEG der Fall, wenn „die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht mit einer Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz oder mit einer unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Stiftung vergleichbar ist oder sämtliche Dokumente in der jeweils geltenden Fassung, die die innere Organisation der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffen (wie insbesondere Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunden und damit vergleichbare Unterlagen), nicht spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer dem zuständigen Finanzamt offen gelegt worden sind oder mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht".

1432 *Wachter*, DStR 2000, S. 1037 (1042); *Heinold*, IWB, Fach 3 – Gruppe 1, S. 1555 (1560); *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 213, dort auch Hinweise zum Ertragsteuer-DBA mit Österreich.

1433 Vgl. insgesamt zur ertragsteuerlichen Behandlung von Zuwendungen an Stiftungen *Tanzer* in *Arnold/Stangel/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/190 ff.; *Rief* in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Anh. I. Rn. 17 ff.; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 155 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

wird jedoch auf der Ebene der Stiftung erhoben,[1434] so dass sie bereits im hiesigen Zusammenhang zu behandeln ist.

aa. Körperschaftsteuer

In Österreich sind Privatstiftungen, die ihren Sitz gemäß § 1 Abs. 1 PSG zwingend in Österreich haben müssen, nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 öKStG Subjekte der Körperschaftsteuer. Die Steuerpflicht der deutschen Stiftung bürgerlichen Rechts beginnt erst mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit.[1435] Österreichische Privatstiftungen entstehen jedoch durch ein Verfahren, welches dem der Kapitalgesellschaften gleicht.[1436] Dies rechtfertigt die Annahme einer Vorstiftung[1437] und ist sogleich ein weiteres Argument für die Ansicht, welche die Existenz einer Vorstiftung zutreffend nach deutscher Rechtslage ablehnt. Somit beginnt die Körperschaftsteuerpflicht der Privatstiftung gemäß § 4 Abs. 1 öKStG, wenn sie errichtet wurde, vgl. § 7 Abs. 1 PSG, und sie erstmalig nach außen in Erscheinung getreten ist (§ 4 Abs. 1 öKStG). Gemäß § 4 Abs. 2 öKStG endet die Steuerpflicht, wenn das gesamte Vermögen der Stiftung verteilt wurde.

Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist gemäß § 7 Abs. 1 öKStG das Einkommen der Privatstiftung, welches nach den Vorschriften des öEStG zu ermitteln ist, soweit im öKStG keine besonderen Bestimmungen enthalten sind. Zwar ist die Stiftung aufgrund ihrer Rechtsform gemäß § 18 PSG verpflichtet, Bücher zu führen, so dass sie gemäß § 7 Abs. 3 öKStG an sich nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen könnte. § 13 Abs. 1 öKStG enthält diesbezüglich jedoch eine Ausnahmeregelung, welche § 7 Abs. 3 öKStG für nicht anwendbar erklärt, wenn die Stiftung gemäß § 13 Abs. 6 öKStG dem Finanzamt verschiedene Dokumente, insbesondere Abschriften der Stiftungs- und gegebenenfalls der Zusatzurkunde, vorlegt.[1438] Entsprechend der deutschen Rechtslage ist die Stiftung also dem Grunde nach in der Lage, die Tatbestände aller sieben Einkunftsarten im Sinne von § 2 Abs. 3 öEStG zu verwirklichen. Je nach Einkunftsart sind die Einkünfte entweder durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln.[1439] Der Körperschaftsteuer-Satz beträgt gemäß § 22 Abs. 1 öKStG 25 %.

Entsprechend der deutschen Rechtslage kann die Privatstiftung Gewinneinkünfte, in österreichischer Diktion „betriebliche Einkünfte“, erzielen.[1440] Relevant sind diesbezüglich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 öEStG) und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 öEStG), was zu einer entsprechenden Gewinnermittlung gemäß § 2 Abs. 4 Nr. 1 öEStG

1434 *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 426.
1435 Siehe oben Seite 171 ff.
1436 Siehe oben S. 133 f.
1437 Allgemeine Ansicht, vgl. nur *Wiesner* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 175 (178); *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/259; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 151.
1438 *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/252 ff.
1439 *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/264; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 151 f.; *Rief* in *Doralt/ Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Anh. I. Rn. 29 ff.
1440 Vgl. dazu ausführlich *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/275 ff., II/281 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zwingt.[1441] Dabei sind indes die Beschränkungen des § 1 Abs. 2 PSG zu beachten, welche der Privatstiftung eine werbende Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht (Nr. 1), die Übernahme der Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft (Nr. 2) und das Eintreten in eine Personengesellschaft als unbeschränkt haftender Gesellschafter (Nr. 3), verbietet.[1442]

Größere Relevanz als die Gewinneinkünfte haben jedoch, jedenfalls für den deutschen Investor, die Überschusseinkünfte, in Österreich „außerbetriebliche Einkünfte" genannt, die als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln sind (§ 2 Abs. 4 Nr. 2 öEStG), und hier besonders Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 öEStG) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 29 öEStG).[1443]

Von der Körperschaftsteuer sind allerdings auch in Österreich erhebliche Befreiungen vorgesehen, welche dazu dienen, eine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung in Beteiligungsstrukturen, insbesondere Konzernen, zu vermeiden.[1444] So vereinnahmen Privatstiftungen – wie andere Körperschaftsteuersubjekte auch – inländische Beteiligungserträge, darunter sind insbesondere Gewinnanteile aufgrund einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu verstehen, gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 - 4 öKStG zur Gänze körperschaftsteuerfrei.[1445] Im Rahmen des BBG 2009[1446] wurde die Befreiung auf Beteiligungserträge von Gesellschaften, die innerhalb des EU/EWR-Raums ansässig sind, erweitert, nachdem der EuGH[1447] zuvor in der bisherigen Regelung eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit erkannt hatte.[1448] Zudem ist unter den Voraussetzungen von § 10 Abs. 1 Nr. 6 öKStG eine Befreiung von Beteiligungserträgen von Gesellschaften aus Drittländern unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehen. Die Befreiungen sind nicht abhängig von einer Mindestbeteiligung oder einer Mindestbeteiligungsdauer.[1449]

Keine Besonderheiten ergeben sich, wenn Privatstiftungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen; diese werden regulär mit 25 % besteuert.[1450]

bb. Zwischenbesteuerung

Ein wesentlicher steuerlicher Vorteil von Privatstiftungen, der vom Gesetzgeber bewusst eingesetzt wurde, um die Rechtsform attraktiv zu machen, war ein Steuerstundungseffekt.

1441 Vgl. dazu ausführlich *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/275 ff.; Überblick bei *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 158 f.

1442 Siehe dazu oben S. 89 ff.; vgl. dazu *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/275.

1443 Vgl. dazu ausführlich *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/296 ff.; Überblick bei *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 159 f.

1444 *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 390.

1445 Vgl. dazu ausführlich *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/296 ff., II/301 ff.; Überblick bei *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 161 f.; *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 390, 428.

1446 BGBl. I 2009, S. 52 ff.

1447 EuGH v. 10.02.2011 – Az. C-436, 437/08 (*Haribo*), BeckRS 2011, 80119.

1448 *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 390.

1449 Vgl. dazu *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 391 m. w. N.

1450 *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/301 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Einkünfte aus Kapitalvermögen konnte die Privatstiftung steuerfrei vereinnahmen, eine Besteuerung erfolgte erst, wenn es zu einer Ausschüttung an die Destinatäre kam, was Privatstiftungen durch die Möglichkeiten umfangreicherer Reinvestitionen solcher Erträge in die Lage versetzte, eine hohe Rendite zu erzielen.[1451] Besonders im Vergleich zu natürlichen Personen war dies ein großer Vorteil. Die Privatstiftung war ein reines Instrument zur Kapitalansammlung und -verteilung, gleichsam ein „ertragsschöpfender Geldbunker“,[1452] ein ideales Instrument zur Thesaurierung von Vermögen, welches dem Gläubigerzugriff entzogen werden konnte. Diese steuerlichen Vorteile waren seit der Jahrtausendwende Gegenstand heftiger Kritik aus Politik – aber auch Rechtswissenschaft[1453] – geworden.[1454]

Um diesen Stundungseffekt abzumildern, wurde im Rahmen des BBG 2001 zum 1.1.2001 die sogenannte Zwischenbesteuerung mit einem Steuersatz von 12,5 %, der Hälfte des regulären Kapitalertragsteuersatzes, eingeführt. Im Rahmen des BBG 2011 wurde der Satz der Zwischenbesteuerung auf 25 % erhöht, was nun der regulären Kapitalertragsteuer entspricht.[1455] Sie soll die Besteuerung anlässlich der Ausschüttung an die Destinatäre der Stiftung, die der Kapitalertragsteuer von 25 % unterliegt,[1456] vorwegnehmen und so den Steuerstundungseffekt abmildern beziehungsweise ab 2011 aufheben.[1457] Die Besonderheit der Zwischensteuer – daher auch diese Bezeichnung – ist, dass die Belastung auf Ebene der Privatstiftung nicht endgültig ist, sondern als Vorwegnahme der kapitalertragsteuerpflichtigen Ausschüttung an Destinatäre zurückerstattet wird (§ 24 Abs. 5 Nr. 1 öKStG). Entsprechend wird die gesamte gezahlte Zwischensteuer auch bei Aufhebung der Stiftung erstattet (§ 24 Abs. 5 Nr. 6 öKStG).[1458] Wirtschaftlich handelt es sich also um eine Vorziehung der Kapitalertragsteuer. Eine Zwischenbesteuerung unterbleibt konsequenter Weise dann, wenn im selben Veranlagungszeitraum Ausschüttungen an Begünstigte im Sinne von § 27 Abs. 5 Nr. 7 öEStG vorgenommen werden, die der Kapitalertragsteuer unterliegen und von dieser nicht aufgrund eines DBA Entlastung erfolgt (§ 13 Abs. 3 a. E. öKStG).

Den Anwendungsbereich der Zwischensteuer bestimmen § 13 Abs. 2 Nr. 1 und 2 öKStG. Demnach unterliegen ihr Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 öEStG, soweit es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von § 27 Abs. 2 Nr. 2 öEStG handelt. Dies sind Zinsen und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, wie Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und einiges mehr.[1459] Auch

---

1451 Vgl. statt vieler *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/58 ff.; *Rief* in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Anh. I. Rn. 40 ff.; *Wiesner* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, S. 175 (190 ff.).

1452 *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/58.

1453 Hier tat sich besonders *W. Doralt* hervor, vgl. bspw. *W. Doralt*, RdW 2007, S. 122 ff.

1454 Die wesentlichen Aussagen fassen *Gassner/Lang* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 361 (361 f.) m. w. N. zusammen.

1455 Vgl. *Bruckner* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2011, S. 123 (123 ff.).

1456 Siehe unten S. 227 f.

1457 Zur Zielsetzung des Gesetzgebers vgl. *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/350 ff.; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 164 f.

1458 *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/350 ff.; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 164 f.; *v. Löwe* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 24 Rn. 6 ff.

1459 Vgl. dazu detailliert *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 426; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftung-Steuerrecht, Rn. II/353 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sind Einkünfte aus Derivaten im Sinne von § 27 Abs. 4 öEStG umfasst.[1460] Es ist unerheblich, ob es sich um inländische oder ausländische Einkünfte handelt,[1461] wobei eine ausländische Quellensteuer nach Maßgabe der jeweils anzuwendenden DBA angerechnet werden kann.[1462] Nicht der Zwischenbesteuerung unterliegen jedoch Beteiligungserträge. Diese vereinnahmt die Privatstiftung wie andere Körperschaften steuerfrei, so dass sie insoweit im Vergleich zu natürlichen Personen auch nach Einführung der Zwischensteuer privilegiert ist.[1463]

Zu beachten ist indes, dass es in Österreich jüngst zu erheblichen Ausweitungen der Besteuerung gekommen ist, die auch Auswirkungen auf Privatstiftungen haben. Insbesondere hatten diese bis zum 1.4.2012 die Möglichkeit, wie eine natürliche Person Grundstücke nach Ablauf einer zehnjährigen Spekulationsfrist zu verkaufen und Veräußerungsgewinne steuerfrei zu vereinnahmen. Insoweit waren sie, unabhängig, ob der Stifter tatsächlich eine natürliche Person war oder nicht, natürlichen Personen gleichgestellt und gegenüber Kapitalgesellschaften privilegiert. Dem lag die Vorstellung zugrunde, dass die Stiftung in die Position des Stifters einrückt, welcher meist eine natürliche Person ist, wenn dieser Grundstücke stiftet.[1464] Ebenso waren Wertveränderungen von Kapitalvermögen, welches in einem Privatvermögen gehalten wurde, steuerlich im Regelfall nicht beachtlich; sie konnten steuerfrei realisiert werden.[1465]

Im Rahmen des BBG 2011[1466] entschied sich der Gesetzgeber zunächst dafür, Privatstiftungen in Bezug auf Grundstücksveräußerungen differenziert danach zu behandeln, wer tatsächlich als Stifter fungierte. Demgemäß wurden Gewinne aus Grundstücksveräußerungen, wenn zumindest ein Stifter oder Zustifter (§ 3 PSG) der Stiftung ein Körperschaftsteuersubjekt im Sinne von § 7 Abs. 3 öKStG war, der Zwischensteuer unterworfen.[1467] Diese Rechtslage hatte indes nicht lange Bestand. Im Rahmen des Stabilitätsgesetzes 2012[1468] kam es zu einem grundsätzlichen Paradigmenwechsel in der österreichischen Besteuerung. Diese umfasst nun generell mit wenigen Ausnahmen, beispielsweise für den Hauptwohnsitz des Verkäufers, auch Gewinne aus privaten Grundstücksveräußerungen, deren Vermögenssubstanz damit steuerverfangen wurde (§ 30 öEStG). Wertveränderungen privater Vermögenssubstanz waren bis dato bei natürlichen Personen steuerlich im Grundsatz unbeachtlich (vgl. § 30 öEStG a. F.). Wertveränderungen waren nur erheblich, wenn sie sich innerhalb eines Betriebsvermögens vollzogen.[1469] Grundstücksveräußerungen unterliegen jedoch nicht dem individuellen Steuersatz, sondern werden mit 25 % wie bei Kapitalerträgen im Wege einer

---

1460 Vgl. dazu *W. Doralt* in *W. Doralt /Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 61 f.
1461 *Mayr* in *W. Doralt /Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 426.
1462 *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftung-Steuerrecht, Rn. II/354; *Krickl/Wallner* in FS Rödler, S. 481 (492).
1463 *Mayr* in *W. Doralt /Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 426; *Heffermann*, IStR 2012, S. 64 (65); *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13, S. 126.
1464 *Bruckner*, RdW 2011, S. 615 (620).
1465 *Peperkorn*, IStR-LB 2012, S. 95 (95).
1466 öBGBl. I 2010, S. 111 ff.
1467 *Bruckner*, RdW 2011, S. 615 (620), dort auch zu Übergangsregelungen; *Heffermann*, IStR 2012, S. 64 (65).
1468 öBGBl. I 22/2012.
1469 *Hammerl/Mayr* in *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13, S. XV ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Immobilienertragsteuer erhoben.[1470] Diese Regelungen sind insofern für Privatstiftungen relevant, als Gewinne aus Grundstücksveräußerungen bei ihnen ab dem 1.4.2012 der Zwischensteuer unterworfen sind (§ 13 Abs. 3 Nr. 2 öKStG).

Ähnlich entwickelte sich die Besteuerung von realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen, die für natürliche Personen nun allgemein kapitalertragsteuerpflichtig sind.[1471] Entsprechendes gilt auch für Privatstiftungen. Realisierte Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen sind gemäß § 13 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d) öKStG i. V. m. § 27 Abs. 3 öEStG ebenfalls allgemein zwischensteuerpflichtig gestellt.

Angesichts des Umstandes, dass rund 60 % des Vermögens der österreichischen Privatstiftungen aus Unternehmensbeteiligungen besteht,[1472] bleibt für Privatstiftungen indes ein wichtiges Privileg erhalten: Wenn sie eine Beteiligung an einer Körperschaft veräußern, an der sie oder bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre mit mindestens 1 % beteiligt war, können sie die bei dem Veräußerungsvorgang aufgedeckten stillen Reserven auf den Anschaffungspreis der neu angeschafften Beteiligung übertragen, wenn diese mehr als 10 % beträgt. Hierzu ist in Anlehnung an § 12 öEStG vorgesehen, dass ein steuerfreier Betrag gebildet wird, der innerhalb von zwölf Monaten ab Veräußerung zur Anschaffung einer entsprechenden Beteiligung verwendet werden muss. Unterbleibt ein solcher Erwerb, wird der Betrag regulär der Zwischensteuer unterworfen.[1473] Eine ähnliche Begünstigung für Körperschaften besteht seit 2005 nicht mehr.[1474]

Die Zwischenbesteuerung unterbleibt gemäß § 13 Abs. 3 a. E. öKStG, wenn es im Veranlagungszeitraum zu kapitalertragsteuerpflichtigen Ausschüttungen im Sinne von § 27 Abs. 5 Nr. 7 öEStG an Begünstigte gekommen ist, Kapitalertragsteuer von der Privatstiftung einbehalten und abgeführt wurde und keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer aufgrund eines DBA stattgefunden hat. Die Zwischensteuer ist der Privatstiftung zu erstatten, wenn sie kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttungen an Begünstigte vorgenommen hat (§ 24 Abs. 5 Nr. 2 öKStG) oder im Falle der Auflösung der Privatstiftung kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttungen an Begünstigte vorgenommen werden (§ 24 Abs. 5 Nr. 2 öKStG). Gehören im Ausland unbeschränkt Steuerpflichtige zum Kreis der Begünstigten, ist das Unterbleiben beziehungsweise die Gutschrift der Zwischensteuer also davon abhängig, ob eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer durch ein DBA stattfindet. In diesem Fall kommt es zu keiner Gutschrift beziehungsweise unterbleibt die Besteuerung nicht.[1475] Die entrichtete Zwischensteuer wird demnach erst dann erstattet, wenn die Privatstiftung aufgelöst wird.[1476] Es kommt in diesen Fällen also zu einer zeitweiligen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auf Ebene der Privatstiftung durch den österreichischen Fiskus einer-

---

1470 *Hammerl/Mayr* in *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13, S. XV (XXII).

1471 *Peperkorn*, IStR-LB 2012, S. 95 (95 f.).

1472 *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 427; vgl. zur vorherigen Rechtslage *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/402 ff.

1473 *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 427; *Bruckner*, RdW 2011, S. 615 (616); *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, II/405 ff.

1474 *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 427.

1475 *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/419; *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), KStG, § 13 Rn. 158; *Lang*, JBl. 2003, S. 802 (805).

1476 *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/419; *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), KStG, § 13 Rn. 169; § 24 Rn. 123 mit europarechtlichen Bedenken; *Lang*, JBl. 2003, S. 802 (811 f.).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

seits und durch die Besteuerung der Ausschüttung bei dem Begünstigten durch den jeweiligen Ansässigkeitsstaat anderseits.

Zahlungen von Stiftungen werden im Rahmen des OECD-Muster-DBA unter Art. 21 (Andere Einkünfte) zu subsumieren sein. Das Besteuerungsrecht fällt danach dem Staat zu, in welchem der Steuerpflichtige ansässig ist. Dem folgen die meisten österreichischen DBAs,[1477] so dass Österreich im Regelfall kein Besteuerungsrecht hat. Folglich wäre keine Kapitalertragsteuer einzubehalten, beziehungsweise müsste auf Ebene des Destinatärs erstattet werden, so dass die Voraussetzung für ein Unterbleiben der Zwischenbesteuerung im Regelfall nicht gegeben ist.[1478] Die entsprechenden Einkünfte der Stiftung bleiben dementsprechend bis zur Auflösung der Stiftung besteuert.

Anders ist die Lage indes zu beurteilen, wenn es um Begünstigte geht, die in Deutschland ansässig sind. Gemäß Art. 10 Abs. 3 des DBA Deutschland-Österreich[1479] sind von dem Ausdruck „Dividenden" auch Einkünfte und ähnliche Vergütungen umfasst, wenn sie bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind. Destinatszahlungen sind bei Privatstiftungen nicht abzugsfähig, sie stellen Einkommensverwendung dar[1480] und fallen damit unter den Dividenden-Artikel.[1481] Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) des DBA räumt dem Staat, in welchem die dividendenzahlende Gesellschaft ansässig ist, das Recht ein, 15 % der Dividenden zu besteuern. In diesen Fällen wäre es konsequent, die Zwischensteuer teilweise gutzuschreiben, was allerdings nicht geschieht: Der klare Wortlaut von § 24 Abs. 5 Nr. 4 öKStG untersagt eine Gutschrift, wenn „eine" Entlastung durch ein DBA gewährt wird. Dies bedeutet, dass die Gutschrift nur möglich ist, wenn gar keine Entlastung vorgenommen wurde, bereits die teilweise Entlastung ist also schädlich.[1482] Die Erstattung erfolgt erst anlässlich der Auflösung der Privatstiftung.

b. Deutschland

Österreichische Privatstiftungen sind in Deutschland mit ihren inländischen Einkünften gemäß § 49 EStG nach den allgemeinen Regeln beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 2 Nr. 1 KStG). Allerdings sind die Beschränkungen durch das DBA Deutschland-Österreich zu beachten, welche vielfach das deutsche Besteuerungsrecht einschränken. Insbesondere steht Deutschland gemäß Art. 10 Abs. 5 grundsätzlich kein Recht zu, Dividenden, welche von einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft an die Privatstiftung gezahlt werden, zu besteuern.[1483]

1477 Zur DBA-Politik Österreichs vgl. *Jirousek* in FS Rödler, S. 409 ff.; demnach folgt das Österreichische Muster-DBA im Wesentlichen dem OECD-Muster.

1478 *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/419 f., II/544 ff., der m. w. N. auf europarechtliche Bedenken hinweist; *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), KStG, § 13 Rn. 158, dort auch zu verfahrensrechtlichen Problemen; *Lang*, JBl. 2003, S. 802 (805 ff.).

1479 Zuletzt geändert durch Änderungsprotokoll vom 29.12.2010, BGBl. II 2011, S. 1210 ff.

1480 *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, S. 160.

1481 *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/546; *Schuch/Haslinger* in *Wassermeyer* (Hrsg.), DBA, DBA Österreich, Rn. 7.

1482 *Lang*, JBl. 2003, S. 802 (809); *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), § 24 Rn. 123; *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 218.

1483 Vgl. *Schuch/Haslinger* in *Wassermeyer* (Hrsg.), DBA, DBA Österreich, Rn. 1 m. w. N.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. Auflösung

Die Auflösung der Stiftung hat in Österreich die Übertragung des nach der Liquidation vorhandenen Vermögens an den Letztbegünstigten zur Folge (§ 36 Abs. 2 PSG). Auf Ebene der Stiftung ist der Vorgang nach allgemeinen ertragsteuerlichen Regeln zu behandeln, die insbesondere Relevanz haben, wenn die Stiftung über ein Betriebsvermögen verfügt und wenn es zu seit Neuestem relevanten Veränderungen im Wert des Privatvermögens der Stiftung gekommen ist.[1484]

II. Besteuerung der Destinatäre

Vergleichbar mit der Rechtslage in Deutschland sind auch in Österreich die Destinatäre der österreichischen Privatstiftung von dieser getrennt zu beurteilende Steuerrechtssubjekte, welche die von der Stiftung an sie vorgenommenen Leistungen zu versteuern haben. Die Leistungen der Stiftung an die Destinatäre lassen sich in Destinatszahlungen, Substanzzahlungen und Zahlungen an die Letztbegünstigten anlässlich der Auflösung der Stiftung unterscheiden. Ist der Destinatär in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, sind zudem Auswirkungen der Besteuerung durch den deutschen Fiskus zu untersuchen.

1. Destinatszahlungen

Zuwendungen der Stiftung an ihre Begünstigte unterliegen sowohl in Österreich wie auch in Deutschland der Einkommensteuer, wenn die Empfänger natürliche Personen sind, was meist der Fall sein wird, wenn Stiftungen im Rahmen von Nachfolgegestaltungen als voraussetzungslos berechtigende Familienstiftungen zum Einsatz kommen. Unter Zuwendung ist eine unentgeltliche Vorteilsgewährung durch die Stiftung zu verstehen. Sie ist daher von entgeltlichen Vorgängen, die auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind, abzugrenzen.[1485]

a. Österreich

In Österreich sind Destinatszahlungen, sofern sie aus den laufenden Erträgen des Vermögens der Stiftung bestritten werden, gemäß § 27 Abs. 5 Nr. 5 öEStG den Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet. Die Steuer wird als Quellensteuer (Kapitalertragsteuer) direkt von der Privatstiftung abgeführt (§ 93 Abs. 1 öEStG). Sie wird gemäß § 27a öEStG mit einem besonderen Steuersatz von 25 % erhoben und hat Abgeltungswirkung (§ 97 öEStG).[1486]

1484 Vgl. dazu *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/575 ff., der auch auf Besonderheiten eingeht, die im Falle eines Widerrufs und einer Rückübertragung des Vermögens auf den Stifter entstehen.

1485 *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/520; siehe auch oben S. 182.

1486 Vgl. dazu *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/531 ff.; *W. Doralt* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 59, 430.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Deutschland

Seit der Klarstellung in § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG im Rahmen des JStG 2010, wonach § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG, der Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Vermögensmasse den Einkünften aus Kapitalvermögen zuordnet, auch auf Leistungen von vergleichbaren Vermögensmassen im Ausland entsprechend anzuwenden ist, steht die Qualifikation von Leistungen aus Erträgen einer ausländischen Stiftungen nicht mehr in Frage.[1487] Gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 7a EStG wird die deutsche Steuer im Wege der Kapitalertragsteuer erhoben, wobei der Steuersatz gemäß § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG 25 % beträgt. Das DBA Deutschland-Österreich weist in Art. 10 Abs. 2 dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft das Recht zu, 15 % der Dividenden zu besteuern. Der österreichische Fiskus darf mithin 15 % der Destinatszahlung besteuern. Die österreichische Steuer ist auf die deutsche Steuer gemäß § 32d Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 32d Abs. 5 EStG anzurechnen.[1488] Im Ergebnis kommt es also zu einer Belastung von 25 % mit der Einkommensteuer, wenn der Begünstigte in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist. Hinzu kommt als Ergänzungsabgabe der Solidaritätszuschlag gemäß § 2 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG.

2. Substanzauszahlungen

Von den Destinatszahlungen, welche aus den laufenden Erträgen der Privatstiftung gezahlt werden, sind Zahlungen zu trennen, welche aus der Substanz der Stiftung bestritten werden.

a. Österreich

Ursprünglich war in Österreich für Substanzauszahlungen keine besondere Behandlung vorgesehen, insbesondere war keine steuerneutrale Rückübertragung des gestifteten Vermögens möglich. Solche Zahlungen fielen – wie andere Zahlungen an Begünstigte auch – unter die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 %, was als Mausefallen-Effekt bekannt wurde. Die nachteilige Steuerfolge war auch ein Mittel, um das Vermögen in der Stiftung langfristig zu binden.[1489]

Seit Auslaufen der Erbschaftsteuer ist die Berechtigung für eine solche Konzeption entfallen. Zahlungen aus der Substanz der Stiftung sind nicht mehr besteuerungswürdig.[1490] Da-

---

1487 Vgl. BT-Drs. 17/2249, S. 52; dazu auch *Stuhrmann* in *Blümich* (Hrsg.), EStG – KStG – GewStG, § 20 KStG Rn. 339a; *Hamacher/Dahm* in *Korn* (Hrsg.), EStG, § 20 Rn. 296; *v. Beckerath* in *Kirchhof* (Hrsg.), EStG, § 20 Rn. 61.

1488 Vgl. dazu *Treiber* in *Blümich* (Hrsg.), EStG – KStG – GewStG, § 32d EStG Rn. 110 ff.; vgl. *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen, S. 223.

1489 *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, S. 429; *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13, S. 429; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/542 a.

1490 Dazu ausführlich *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht Rn. II/542 a; fiel das Vermögen an den Stifter aufgrund eines Widerrufes zurück, hatte er die Möglichkeit, die anlässlich der Stiftungserrichtung gezahlte Stiftungseingangssteuer auf die anfallende KESt anrechnen zu lassen (§ 27 Abs. 5 Nr. 9 öEStG).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

her ist gemäß § 27 Abs. 5 Nr. 8 öEStG seit 2008 die Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen steuerfrei möglich. Dabei gilt die Regel, dass zunächst stets steuerpflichtiger Ertrag und erst dann steuerfreie Substanz ausgeschüttet werden muss. Dies wird durch § 27 Abs. 5 Nr. 8 öEStG erreicht, der bestimmt, dass Zuwendungen nur insoweit als Substanzauszahlungen gelten, wenn sie einen bestimmten Wert übersteigen. Als dieser Wert gilt der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn zuzüglich der gebildeten Gewinnrücklagen und der steuerrechtlichen stillen Reserven des Vermögens. Erst wenn also aktuelle und frühere Gewinne sowie stille Reserven zur Ausschüttung gelangt sind, kann es zu einer Substanzauszahlung kommen. Voraussetzung ist zudem die Führung einer entsprechenden Dokumentation durch ein Evidenzkonto.[1491] Die Regelung ist der deutschen in Bezug auf die Einlagenrückgewähr bei Kapitalgesellschaften, §§ 27, 28 KStG, vergleichbar.

b. Deutschland

In Deutschland sind nach überwiegender Ansicht – zu Unrecht – Substanzauszahlungen als Schenkung § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, für welche die Steuerklasse III zur Anwendung kommt zu qualifizieren.[1492] Eine steuerliche Doppelbelastung ergibt sich aufgrund der Steuerfreiheit in Österreich nicht, so dass ausländische Steuer nicht gemäß § 21 ErbStG angerechnet werden muss.

Unklar ist, wie Substanzauszahlungen ertragsteuerlich zu behandeln sind. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG bestimmt, dass § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG auch auf ausländische Vermögensmassen entsprechend anzuwenden ist. Wegen der Weiterverweisung auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind Auszahlungen von Stiftungsvermögen, welches zuvor aus Erträgen der Stiftung aufgebaut wurde, in Deutschland einkommensteuerpflichtig, was in Anbetracht des vom Gesetzgeber gewollten Gleichlaufs zwischen ausländischen und inländischen Stiftungen konsequent ist.[1493] Allerdings sind österreichische Stiftungen nicht gemäß § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG verpflichtet, ein Einlagenkonto zu führen, denn die Vorschrift bezieht sich nur auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte. Mit Blick auf den Umstand, dass österreichische Privatstiftungen jedoch ähnliche Pflichten aufgrund österreichischer Bestimmungen mit Blick auf Substanzauszahlungen treffen, werden diese Nachweise mit Blick auf § 90 Abs. 2 AO zu akzeptieren sein.

3. Auflösung

Letztlich ist zu fragen, wie sich der Vermögensanfall bei den Letztbegünstigten anlässlich der Auflösung der Stiftung auswirkt.

1491 Vgl. dazu *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 430 ff.; *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13, S. 125 f.; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/542a ff.

1492 Siehe oben S. 184.

1493 Vgl. BT-Drs. 17/2249, S. 52.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

a. Österreich

Vor dem Auslaufen der Erbschaftsteuer in Österreich war gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 18 öErbStG zwar erbschaftsteuerbefreit, was anlässlich der Aufhebung der Stiftung erworben wurde,[1494] allerdings unterlagen solche Zahlungen der Einkommensteuer. Sie wurden genauso behandelt wie andere Zuwendungen der Stiftung.[1495] Allenfalls war der Nachbesteuerungstatbestand beachtlich (§ 8 Abs. 3 Buchst. b) öErbStG).[1496] Seit Außerkrafttreten der Erbschaftsteuer kommen die allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen über Zuwendungen von Stiftungen zur Anwendung, Substanzauszahlungen sind steuerfrei möglich, andere Zahlungen unterliegen der Kapitalertragsteuer.[1497]

b. Deutschland

Ist der Zuwendungsempfänger in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, ist die Zuwendung der Stiftung anlässlich ihrer Auflösung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG der Erbschaftsteuer zu unterwerfen. § 15 Abs. 2 Satz 2 2. Alt ErbStG sieht allerdings ein Steuerklassenprivileg vor: Als Schenker gilt derjenige, der die ausländische Stiftung ausgestattet hat.[1498] Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Vorschrift, der sich im Gegensatz zu § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG nicht auf eine „Stiftung im Inland" beschränkt und ohne weiteres auf § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG verweist, welcher ohne Frage auch Ausschüttungen ausländischer Familienstiftungen erfasst.

Zu ertragsteuerlichen Folgen gilt mit Blick auf § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG das in Bezug auf eine deutsche Stiftung gesagte: Dem Wortlaut der Vorschriften nach kommt es zu einer Doppelbesteuerung mit Erbschaft- und Einkommensteuer, wenn im Rahmen der Auflösung Erträge der Stiftung an den Destinatär ausgezahlt werden. Dies muss durch eine teleologische Reduktion des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG vermieden werden.[1499]

1494 *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/600.

1495 *Rief* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG, Anh. I Rn. 99.

1496 *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/601.

1497 Vgl. dazu *Mayr* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1, S. 430 ff.; *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13, S. 125 f.; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rn. II/542a ff. Im Unterschied zur vorherigen Rechtslage kann sich der Stifter im Falle eines Widerrufes die Stift-ESt nicht mehr erstatten lassen.

1498 Vgl. dazu *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 131; *Schiffer* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 15 Rn. 60; *Pöllath/Richter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, § 42 Rn. 18; a. A. *Geck* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 1 Rn. 59.1, der zur Begründung auf ein BFH-Urteil verweist, welches sich jedoch auf eine alte Rechtslage bezieht (ausführlich dazu *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 15 Rn. 131).

1499 Siehe oben S. 186 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

III. Modellrechnung

Um die vorstehenden Ausführungen zu konkretisieren, wird auf den folgenden Seiten eine Nachfolgegestaltung unter Einbeziehung einer österreichischen Privatstiftung exemplarisch beschrieben. Dabei wird – um Vergleichbarkeit herzustellen – im Wesentlichen derselbe Sachverhalt wie auf Seite 189 zugrunde gelegt: Eine Privatperson, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, möchte ihr beträchtliches Privatvermögen, welches aus Aktienstreubesitz besteht und jährlich eine Rendite von 5 % abwirft, in eine österreichische Privatstiftung einbringen, die sämtliche Erträge ihres Vermögens an zwei Destinatäre, die Kinder des Stifters, die ebenfalls in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, ausschüttet. Die Stiftung wird einen Tag vor dem 60. Jahrestag ihrer Gründung aufgelöst, anfallsberechtigt sind die beiden Kinder des Stifters.

1. Besteuerung der Errichtung

Die Errichtung der Stiftung löst sowohl in Deutschland wie in Österreich Steuerfolgen aus. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG wird die Errichtung der Stiftung mit Erbschaftsteuer belastet. Ein Steuerklassenprivileg besteht nicht, so dass die ungünstige Steuerklasse III mit einem Steuersatz von 50 % zur Anwendung kommt. Es kann gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG lediglich ein Steuerfreibetrag von EUR 20.000,00 genutzt werden. Nach der deutschen Errichtungsbesteuerung von EUR 49.990.000,00 verbleiben noch EUR 50.010.000,00, die von der österreichischen Stiftungseingangssteuer erfasst werden (§§ 1, 2 StiftEG), deren Steuersatz 2,5 % beträgt, was eine Steuerbelastung von EUR 1.250.250,00 zur Folge hat, so dass das Stiftungsvermögen nach der Errichtung EUR 48.759.750,00 beträgt.

2. Laufende Besteuerung

Die jährlichen Einkünfte der Stiftung betragen EUR 2.500.500,00. Sie unterliegen bei der Stiftung keiner Besteuerung. Gemäß § 10 Abs. 1 öKStG kann sie Beteiligungserträge gänzlich steuerfrei vereinnahmen. Jedoch unterliegen die Ausschüttungen an die Destinatäre in Österreich wie in Deutschland der Kapitalertragsteuer, wobei die österreichische Steuer, soweit dem österreichischen Fiskus ein Besteuerungsrecht (Art. 10 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich) zusteht, auf die deutsche Steuer angerechnet wird. Ebenso wird der Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe erhoben, so dass die Destinatszahlungen insgesamt einer Steuerbelastung von 26,375 % ausgesetzt sind. Die Belastung auf Ebene der Destinatäre beläuft sich damit auf EUR 659.084,35. Ihnen kann jährlich EUR 1.841.415,65 ausgeschüttet werden.

3. Besteuerung anlässlich der Auflösung

Die Auflösung ist in Österreich nicht steuerpflichtig, in Deutschland unterliegt sie gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG der Erbschaftsteuer, wobei ein Steuerklassenprivileg gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG (Steuersatz 30 %) gewährt wird, welches die Nutzung entsprechender

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Freibeträge einschließt. Das verbleibende Stiftungsvermögen von EUR 48.759.950,00 wird durch die Erbschaftsteuer um EUR 14.387.925,00 geschmälert, so dass am Ende bei den Destinatären noch EUR 34.371.825,50 verbleiben.

4. Vergleich mit deutscher Familienstiftung

Es fragt sich, welche der beiden Gestaltungsalternativen, die deutsche oder die österreichische Familienstiftung, aus steuerlichen Gesichtspunkten günstiger ist.

a. Vergleich

Ein Vergleich zeigt, dass der Rückgriff auf die österreichische Privatstiftung aus steuerlicher Sicht über die gesamte Betrachtungsperiode hinweg nachteilig ist, weil durch die hohe Errichtungsbesteuerung das Vermögen der Stiftung, welches für das Erwirtschaften von Erträgen eingesetzt werden soll, stark belastet wird. Dieser Anfangsnachteil wird durch die Vorteile der spezifisch niedrigeren laufenden Besteuerung und dem Wegfall der Ersatzerbschaftsteuer nicht kompensiert. Wegen der hohen Belastung bei Errichtung erreichen die Ausschüttungen an die Destinatäre in den Jahren 1 - 30 trotz der niedrigeren spezifischen Steuerbelastung nicht das Niveau des deutschen Modells. In dem Beispielsfall kommt noch zugunsten der Privatstiftung die Besonderheit hinzu, dass das Vermögen aus Aktienstreubesitz besteht, dessen Erträge die Privatstiftung steuerfrei vereinnahmen kann, so dass die relativen jährlichen Ausschüttungen an die Destinatäre höher ausfallen, als dies bei dem Einsatz einer deutschen Familienstiftung der Fall wäre. Bezieht die Stiftung ihre Erträge dagegen aus anderen Quellen, beispielsweise aus Vermietung und Verpachtung, wären diese körperschaftsteuerpflichtig und das Bild würde sich weiter verschlechtern. Nachdem ab dem Jahr 31 die deutsche Familienstiftung mit der verrenteten Ersatzerbschaftsteuer belastet wird, ist aber die laufende Besteuerung der deutschen Stiftung relativ rund doppelt so hoch wie die der österreichischen Stiftung. Wird die österreichische Privatstiftung über einen längeren Zeitraum als 60 Jahre eingesetzt, kann dies die übrigen Nachteile kompensieren.

Insgesamt zeigt sich, dass am Ende des Jahres 60 und Berücksichtigung der Auflösungsbesteuerung der Einsatz der österreichischen Stiftung einen Nachteil von EUR 4.653.161,50 entsteht.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

	Modell 1	**Modell 3**
ErbSt anlässlich der Errichtung	EUR 29.970.000,00	EUR 49.999.000,00
laufende Besteuerung Jahr 1 - 30	38,01 %	26,36 %
jährliche Ausschüttung an Destinatäre	EUR 2.170.307,77	EUR 1.841.415,65
laufende Besteuerung Jahr 31 - 60	68,02 %	26,36 %
jährliche Ausschüttung an Destinatäre	EUR 1.173.323,08	EUR 1.841.415,65
Durchschnittliche laufende Besteuerung	53,01 %	26,36 %
Besteuerung anlässlich des Anfalls	EUR 20.769.000,00	EUR 14.387.925,00
Es verbleiben bei den Destinatären	EUR 49.201.000,00	EUR 34.371.825,00
Zuwendungen an Destinatäre gesamt (Destinatszahlungen + Anfall)	EUR 149.509.925,50	EUR 144.856.764,00

b. Bewertung

Insgesamt steht das österreichische Steuerrecht Stiftungsgestaltungen erheblich offener gegenüber, als dies in der deutschen Rechtsordnung der Fall ist. Zwar ist es in den vergangenen 20 Jahren seit dem Bestehen des Privatstiftungsgesetzes zu erheblichen Verschärfungen für Privatstiftungen gekommen. Hier sind insbesondere die Zwischenbesteuerung und die allgemeine Steuerbarkeit von Wertveränderungen von Immobilien und Kapitalvermögen zu nennen, jedoch besteht im Gegensatz zur deutschen Rechtsordnung, auch vor dem Auslaufen der Erbschaftsteuer in Österreich, keine hohe Eingangsbesteuerung und seit 2008 auch keine Ausgangsbesteuerung. Setzt jedoch ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger eine österreichische Privatstiftung ein, wird diese erheblich schlechter behandelt, als dies bei Einsatz einer deutschen Stiftung der Fall wäre. Zu Buche schlägt dabei insbesondere der Umstand, dass das Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG keine Anwendung findet. Haupthindernis dürfte regelmäßig also die hohe Errichtungsbesteuerung sein. Allerdings unterliegt die österreichische Privatstiftung nicht der Ersatzerbschaftsteuer, die eine erhebliche Zusatzbelastung mit sich bringt. Die ertragsteuerliche Beurteilung hängt auch davon ab, aus welchen Quellen die Stiftung die Erträge erzielt. Geschieht dies – wie im Beispiel – aus Unternehmensbeteiligungen, ist der Einsatz einer Privatstiftung periodenweise vorteilhaft. Allerdings ist zu beachten, dass Streubesitzdividenden bis zum 1.3.2013 in Deutschland der Befreiung von § 8b KStG unterlagen. Zuvor war die Situation anders zu beurteilen. An diesem Beispiel zeigt sich, dass langfristige Steuerplanung angesichts vieler gesetzlicher Änderungen nur schwer möglich ist.

Eine Ausnahme besteht allerdings, wenn begünstigungsfähiges Betriebsvermögen in die Privatstiftung eingebracht werden soll. Dann kann die Errichtung zu 85 bzw. zu 100 % gem.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

§§ 13a, 13b ErbStG von der deutschen Erbschaftsteuer befreit errichtet werden, was zu einer anderen Bewertung zwingt. Das Haupthindernis, die Errichtungsbesteuerung, besteht dann nicht.

Im Regelfall ist der Einsatz einer österreichischen Privatstiftung aus steuerlicher Sicht wohl nicht ratsam, wenn der Stifter in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist.[1500] Diese Situation hat sich auch durch die Änderung der gesetzlichen Rahmenbedingungen in der jüngeren Vergangenheit, die Entschärfung von § 15 AStG durch § 15 Abs. 6 AStG, die Kündigung des Erbschaftsteuer-DBA zwischen Österreich und Deutschland sowie dem Auslaufen der österreichischen Erbschaftsteuer nicht geändert. Es bleibt damit im Wesentlichen bei dem Befund von *Piltz* aus dem Jahre 2000, der nur leicht modifiziert werden muss: Die österreichische Privatstiftung ist *meist* für Steuerinländer in der Nachfolgegestaltung tabu.

c. Vermeidung der unbeschränkten Steuerpflicht als Alternative

Die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung ist allerdings nicht etwa deshalb unattraktiv, weil die österreichischen Steuernormen strikter wären, sondern weil das deutsche Steuerrecht sich ausländischen Stiftungen geradezu „liebevoll" annimmt und den inländischen Sachverhalt weit schärfer behandelt als den ausländischen.[1501] Daher kann die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung interessant sein, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG des Stifters beendet wird und nur noch eine beschränkte Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG besteht. Dann besteht bei Errichtung der Stiftung nur noch eine Steuerpflicht hinsichtlich des inländischen Vermögens gemäß § 121 BewG. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz im Inland haben, gehören gemäß § 121 Nr. 4 BewG beispielsweise nur dazu, wenn eine Beteiligung besteht, die mindestens 10 % ausmacht.[1502]

aa. Voraussetzungen zur Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht

Das ErbStG knüpft in § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG hinsichtlich der Steuerpflicht sowohl an den Erblasser beziehungsweise Schenker als auch an den Erwerber an. Die Steuerpflicht tritt für den gesamten Vermögensanfall ein, wenn einer von ihnen Steuerinländer ist. Kommt eine österreichische Privatstiftung zum Einsatz, die ihren Sitz in Österreich und ihre Geschäftsleitung nicht in Deutschland hat,[1503] sie also gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d) ErbStG nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, kommt es allein auf die Person des Stifters an. Regelmäßig besteht auch nur für diesen im Rahmen von Nachfolgegestaltung die faktische

---

1500 So auch *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (381); *Wachter*, DStR 2000, S. 1037 (1047); *v. Löwe* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, § 24 Rn. 56; *Söffing*, ErbStB 2007, S. 219 (224); *Steiner*, ErbStB 2008, S. 96 (99); *Bergemann* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen, S. 343 (359); *Heinold*, IWB, Fach 3 – Gruppe 1, S. 1575 (1587).

1501 *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (378).

1502 Vgl. dazu *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 2 Rn. 57 ff.

1503 Vgl. zur „versehentlichen" Sitzverlegung *Söffing*, ErbStB 2007, S. 219 (221), die eintritt, wenn die geschäftliche Oberleitung der Stiftung in Deutschland ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d) ErbStG).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Möglichkeit, seine Inländereigenschaft aufzugeben, denn die künftigen Begünstigten werden meist allein aufgrund beruflicher Verpflichtungen nicht hinreichend flexibel und mobil sein.[1504]

(1) Einfache unbeschränkte Steuerpflicht

Grundsätzlich sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) ErbStG natürliche Personen steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Man spricht von Steuerinländern, jedoch knüpft der Tatbestand nicht an die Staatsangehörigkeit an, diese ist diesbezüglich nicht erheblich,[1505] so dass auch zeitweise in Deutschland lebende Ausländer, wie etwa österreichische Studenten, die unbeschränkte Steuerpflicht begründen können.

Gemäß § 8 AO hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Ein Mensch kann dabei stets mehrere Wohnsitze im In- oder Ausland haben.[1506] Unter Wohnung versteht man zum dauerhaften Wohnen geeignete Räume. Innehaben meint das Ausüben der tatsächlichen Verfügungsgewalt, ein Mindestaufenthaltszeit im Jahr muss nicht erreicht werden. Die Wohnung muss indes regelmäßig, wenn auch in großen Zeitabständen, genutzt werden.[1507] Ein nur gelegentliches Verweilen, beispielsweise zu Erholungszwecken, reicht nicht aus.[1508] Den gewöhnlichen Aufenthalt hat gemäß § 9 Satz 1 AO jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Die Norm ist dann maßgeblich, wenn sich ein Stifter im Bundesgebiet aufhält, ohne einen festen Wohnsitz zu unterhalten. Als gewöhnlicher Aufenthalt im Bundesgebiet gilt stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer, wobei kurzfristige Unterbrechungen keine Berücksichtigung finden (§ 9 Satz 2 AO).[1509]

(2) Verlängerte unbeschränkte Steuerpflicht

Indes ist es nicht damit getan, seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt aus Deutschland nach Österreich oder in ein anderes Land zu verlegen, um die deutsche unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht zu beenden. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) ErbStG bestimmt, dass deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben, ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig sind. Die unbeschränkte Steuerpflicht ist also erst dann beendet, wenn man sich wenigstens fünf Jahre im Ausland aufgehalten hat, ohne im Inland einen Wohnsitz zu unterhalten oder

---

1504 *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (348).

1505 BFH v. 18.4.1962 – Az. II 272/60 U, BStBl. III 1962, S. 276 (277).

1506 *Eisele* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 2 Rn. 7; *Jüptner* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG, § 2 Rn. 30; *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 2 Rn. 17; BFH v. 19.03.1997 – Az. I R 69/96, BeckRS 1997, 23000250.

1507 Dies sah der BFH in einem Fall als erfüllt an, indem eine Doppelhaushälfte über Jahre hinweg für einige Wochen während der Rehwildsaison genutzt wurde, BFH v. 23.11.1988 – Az. II R 139/87, BStBl. II 1989, 182 (182 f.).

1508 Vgl. ausführlich zum Wohnungsbegriff *Gersch* in *Klein*, AO, § 8 Rn. 1 ff.

1509 Vgl. ausführlich zum Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts *Gersch* in *Klein*, AO, § 9 Rn. 1 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die deutsche Staatsangehörigkeit aufgegeben wird, was allerdings nicht leichtfertig geschehen sollte.[1510] Die Regelung soll eine Steuerumgehung durch kurzfristige Verlegung des Wohnsitzes beziehungsweise des gewöhnlichen Aufenthalts ins Ausland verhindern.[1511]

Bevor die Entscheidung für eine Verlegung des Wohnsitzes fällt, wird angeraten, sich die Voraussetzungen genauestens zu vergegenwärtigen, denn die Finanzverwaltung verfüge über wirksame Mittel zur Überprüfung, was sich in der Vergangenheit an prominenten Beispielen, insbesondere von Sportlern, gezeigt habe. Der Wegzug setzt die Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland voraus. Es müssen alle Brücken mit Deutschland abgebrochen werden, was meist ein gestalterischer Kraftakt für den betroffenen Steuerpflichtigen sein wird, welcher viel Disziplin erfordere.[1512] Auch ertragsteuerliche Folgen sind zu berücksichtigen, welche unter Umständen den erbschaftsteuerlichen Vorteil überkompensieren können.[1513]

(3) Einfache beschränkte Steuerpflicht

Scheidet der Stifter fünf Jahre nach dem Wegzug oder durch Aufgabe der deutschen Staatsbürgerschaft aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus, erstreckt sich seine Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nur noch auf Inlandsvermögen im Sinne von § 121 BewG. Dazu gehört nicht zwingend das gesamte in Deutschland belegene Vermögen, sondern beispielweise nur inländisches Grund- und Betriebsvermögen sowie Anteile an einer Kapitalgesellschaft, deren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland ist, wenn der Stifter allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen im Sinne von § 1 Abs. 2 AStG am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mindestens zu einem Zehntel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Nicht von der Steuerpflicht umfasst sind alle Vermögensteile, welche nicht in der abschließenden Aufzählung des § 121 BewG genannt sind, insbesondere deutsche Konten sowie Kunst- und Wertgegenstände.[1514] Bei entsprechender Strukturierung des Vermögens kann die deutsche beschränkte Steuerpflicht also vermieden werden.

(4) Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Letztlich ist zu beachten, dass kein Fall der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gemäß § 4 Abs. 1 AStG vorliegt, welcher faktisch das gesamte in Deutschland belegene Vermögen umfasst. Dieser tritt ein, wenn zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld § 2 Abs. 1 AStG auf den Erblasser oder Schenker anzuwenden war. Es handelt sich um eine Rechtsgrundverweisung. Unter bestimmten Voraussetzungen ordnet § 2 Abs. 1 AStG nach Been-

---

1510 *Jülicher* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 391 (397) weist darauf hin, dass die deutsche Staatsangehörigkeit nur gegen eine „gleichwertige" andere Staatsangehörigkeit eines im internationalen Verkehrs durchsetzungsstarken Staates getauscht werden sollte; weitere Punkte spricht *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (344 ff.) an.

1511 *Eisele* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 2 Rn. 10; *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 2 Rn. 21.

1512 *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (348 f.).

1513 *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 333 (346 f.).

1514 Vgl. zur beschränkten Steuerpflicht *Jülicher* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 391 (398 ff.); *ders.* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 2 Rn. 47 ff. m. w. N.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

digung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht an. Voraussetzung ist gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 AStG unter anderen, dass der Erblasser oder Schenker nun in einem Niedrigsteuerland ansässig ist, was unter anderem dann gegeben ist, wenn die Einkommensteuer ein Drittel niedriger als in Deutschland ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG).[1515] Österreich ist indes kein Niedrigsteuerland,[1516] so dass die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nicht eintritt.

bb. Modellrechnung

Ist der Stifter aus Modell 3 in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig und bringt er sein Vermögen in Höhe von EUR 100.000.000,00 aus Aktienstreubesitz in eine österreichische Privatstiftung ein, unterliegt die Stiftungserrichtung nicht der deutschen Erbschaftsteuer. Es ist nämlich nicht als steuerpflichtiges Inlandsvermögen gemäß § 121 Nr. 4 BewG zu qualifizieren. Stattdessen unterliegt der Vorgang nur der österreichischen Stiftungseingangsteuer, welche das Stiftungsvermögen mit 2,5 % (EUR 2.500.000,00) belastet, so dass nach der Eingangsbesteuerung noch EUR 97.500.000,00 zur Verfügung stehen. Dieses Vermögen erwirtschaftet eine jährliche Rendite von EUR 4.875.000,00, die nach der Ausschüttung vom österreichischen und deutschen Fiskus mit insgesamt 26,94 % belastet werden, so dass jährlich EUR 3.589.641,28 an die Destinatäre ausgeschüttet werden können. Die Aufhebung der Stiftung fällt unter die deutsche Erbschaftsteuer, wenn die Anfallsberechtigten hier unbeschränkt steuerpflichtig sind, wobei jedoch das Steuerklassenprivileg gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG gilt, so dass der Erbschaftsteuersatz 30 % beträgt und insgesamt EUR 68.490.000,00 bei den Begünstigten verbleiben. Die Besteuerung anlässlich der Auflösung der Stiftung entfällt, wenn auch die Begünstigten sich zuvor der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht entledigen können.

	Modell 3	**Modell 4**
ErbSt/StiftEG anlässlich der Errichtung/Übertragung	EUR 49.999.000,00	EUR 2.500.000,00
laufende Besteuerung	26,36 %	26,36 %
jährliche Ausschüttung an Destinatäre	EUR 1.841.415,65	EUR 3.589.641,28
Durchschnittliche laufende Besteuerung	26,36 %	26,36 %
Besteuerung anlässlich des Anfalls	EUR 14.387.925,00	EUR 29.010.000,00
Es verbleiben bei den Destinatären	EUR 34.371.825,00	EUR 68.490.000,00

[1515] *Jülicher* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, S. 391 (402 f.); *Kraft* in *Kraft*, AStG, § 2 Rn. 1 ff.

[1516] BMF v. 14. Mai 2004 – Az. IV B 4-S 1340-11/04, BeckVerw 051455; BMF v. 15.3.1996 – Az. IV C 6-S 1343-1/96, BeckVerw 027442.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

cc. Bewertung

Der Einsatz einer österreichischen Privatstiftung in der Nachfolgegestaltung kann also dann sinnvoll sein, wenn die potentiellen Vermögensnachfolger in Deutschland ansässig sind, das Vermögen aber (vorerst) nicht von der deutschen Erbschaftsteuer geschmälert wird, und die Person, deren Vermögen übertragen werden soll, sich der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht entledigen kann. Durch den Umstand, dass die Privatstiftung in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, wird der Vermögenserwerb nicht der deutschen Erbschaftsteuer unterworfen, wie dies der Fall wäre, wenn das Vermögen direkt auf die Destinatäre übertragen würde. Lediglich die Erträge des Vermögens unterliegen in Deutschland der Einkommensteuer, die Belastung ist allerdings aufgrund des Solidaritätszuschlages nur leicht höher als dies in Österreich der Fall ist.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

4. Teil: Zusammenfassung und Ergebnis

A. Motive der Nachfolgegestaltung

Nach all dem fragt sich, ob eine Familienstiftung, die nach deutschem Recht errichtet wurde, oder eine österreichische Privatstiftung für einen deutschen Steuerinländer die bessere Alternative für die Nachfolgegestaltung ist. Es liegt auf der Hand, dass sich eine generelle Aussage verbietet. Vielmehr ist die Entscheidung im Einzelfall zu treffen. Nachfolgegestaltung, auch unter den Begriffen „Estate Planning“ oder Nachlassplanung bekannt, meint die Einleitung von Maßnahmen, welche den optimalen Übergang des Vermögens einer bestimmten Person oder mehrerer Personen auf die nächste oder weitere Generationen sicherstellen sollen, wobei wirtschaftliche, steuerliche, familiäre und unternehmerische Aspekte Berücksichtigung finden.

Wenn Stiftungsgestaltungen zum Einsatz kommen, verfolgt der Stifter dabei typischerweise bestimmte Motive. So soll die Familie des Stifters versorgt und das gestiftete Vermögen vor einer Zersplitterung geschützt werden. Letzteres kann aufgrund Teilung im Erbgang, Verfügungen der Erben oder Zugriff von Gläubigern geschehen. Gehört ein Unternehmen zu dem Vermögen, beabsichtigt der Stifter oft zudem, durch die Stiftung einen Unternehmensnachfolger zu substituieren. Zudem soll die Behandlung des gesamten Vorgangs von der Errichtung der Stiftung über die laufende Besteuerung der Stiftung und der Destinatäre bis hin zur Auflösung der Stiftung steuerlich möglichst günstig sein.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

B. Zivilrechtliche Aspekte

Die deutsche Familienstiftung ist wie die österreichische Privatstiftung eine verselbstständigte Vermögensmasse. Im Rahmen der Errichtung wird ihr das in Rede stehende Vermögen übertragen. In einem ersten Schritt fällt dem Stifter jedoch eine wichtige Gestaltungsaufgabe zu. Durch Formulierung der Satzung kann er ganz entscheidend auf den Charakter der Stiftung Einfluss nehmen.

Besondere Bedeutung kommt dabei dem Zweck der Stiftung zu, welcher das Wesen der Stiftung bestimmt und oberste Richtschnur der Stiftungsorgane sein wird. Sowohl das BGB wie auch das PSG lassen es ohne Weiteres zu, die Versorgung der Stifterfamilie oder auch anderer Personen als Zweck der Stiftung festzulegen. Insoweit unterscheiden sich die beiden Rechtsinstitute nicht. Allerdings ist zu beachten, dass Privatstiftungen, welche überwiegend der Versorgung natürlicher Personen dienen, nach 100 Jahren aufzulösen sind, wenn nicht alle Letztbegünstigten einstimmig einen Fortsetzungsbeschluss fassen. Unter Zuhilfenahme der österreichischen Privatstiftung lässt sich also nur über eine Zeitdauer von 100 Jahren eine entsprechende Zweckverfolgung sicherstellen. Dem deutschen Stiftungsrecht ist eine solche Limitierung nicht bekannt. In beiden Ländern kann der Stifter selbst zum Kreis der Destinatäre gehören, wobei bezogen auf das deutsche Recht umstritten ist, ob er einziger Destinatär sein darf, was die derzeit überwiegende Ansicht verneint. Im Rahmen von Nachfolgegestaltungen ist dies jedoch gerade regelmäßig nicht beabsichtigt, denn es geht gerade darum, Vermögen auf die nächste Generation überzuleiten. Im Übrigen besteht hinsichtlich des Zwecks weitgehende Gestaltungsfreiheit, die Grenze bilden gesetzliche Verbote beziehungsweise der Gemeinwohlvorbehalt sowie das Verbot der Selbstzweckstiftung.

Hinsichtlich der Art zu stiftenden Vermögens machen weder BGB noch PSG zwingende Vorgaben. In Betracht kommen alle vermögenswerten Gegenstände und Rechte. Dabei ist jedoch zu beachten, dass Familienstiftungen konzeptionell ihren Zweck durch Auszahlungen der Erträge ihres Vermögens an Destinatäre erfüllen. Es muss also sichergestellt sein, dass Erträge in ausreichender Höhe zur Verfügung stehen. Dies bedingt ein ausreichend hohes Stiftungsvermögen, welches regelmäßig weit über der Mindestgrenze in Höhe von EUR 70.000,00 des § 4 PSG liegen muss.

Auch Anteile an Unternehmen können gestiftet werden. Der Privatstiftung ist es jedoch im Grundsatz versagt, unmittelbar gewerblich tätig zu sein. Dies entspricht dem Charakter der Stiftung, die strukturell wohl keine geeignete Rechtsform für den Betrieb eines Unternehmens ist. In Deutschland besteht ein solches Verbot nicht. In beiden Ländern können also ohne Weiteres unternehmerische Ziele verfolgt werden, wenn die Stiftung als Träger von Unternehmensbeteiligungen zum Einsatz kommt.

Bezogen auf die Organisation der Stiftung macht das deutsche Recht nur sehr begrenzte Vorgaben. Der Stifter kann hier also anhand seiner eigenen Zweckmäßigkeitsüberlegungen in weiten gesetzlichen Grenzen entscheiden, wie er die Organisationsstruktur der Stiftung ausgestalten möchte. Insbesondere kann er Organe der Stiftung, wie Vorstand und Beirat, mit Familienangehörigen, die Destinatäre sind, besetzen, um einen Mindesteinfluss, der hinter einer korporativen Willensbildung zurückbleibt, durch die begünstigte Familie sicherzustellen. Diese Möglichkeit hat ein Stifter, der auf eine österreichische Privatstiftung zurückgreift, nur teilweise. Das Privatstiftungsgesetz möchte den Einfluss der Begünstigten

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

auf die Stiftung möglichst gering halten, um das stiftungstypische Kontrolldefizit auszugleichen. Aus diesem Grunde ist es Begünstigten und ihren Familienangehörigen sowie Beauftragten versagt, Mitglied im Vorstand einer Stiftung zu werden oder über andere Organe stark auf den Vorstand einzuwirken. Das hat zur Folge, dass Familienmitglieder oft von der Verwaltung des Familienvermögens, welches Vermögen der Stiftung ist, ausgeschlossen sind beziehungsweise gesetzliche Beschränkungen beachten müssen. Allerdings ist es nicht sachgerecht, dies zwingend als Nachteil zu bewerten. Diese gesetzliche Konzeption kann die Einhaltung des Stifterwillens beinahe garantieren, ohne dass eine staatliche Kontrolle vorgesehen ist. Stifter, die eine BGB-Stiftung errichten möchten, müssen in der Satzung Kontrollsysteme vorsehen. Die staatliche Kontrolle erstreckt sich regelmäßig nämlich nicht auf Familienstiftungen. Hier droht ein Kontrolldefizit, welches unter Umständen die Einhaltung des Stifterwillens beeinträchtigt.

In beiden Rechtsordnungen ist die Stiftung dem Einfluss der Stiftungsbeteiligten, Stifter und Destinatären, nach der Errichtung weitgehend entzogen. Der im Rahmen des Stiftungsgeschäftes zum Ausdruck gekommene Wille steht nicht mehr zu ihrer Disposition. Eine nicht mit dem Stiftungsgedanken zu vereinbarende Besonderheit weist allerdings das österreichische Recht auf. Hier haben Stifter die Möglichkeit, sich einen Widerruf der Stiftung oder das Recht, die Satzung zu ändern, vorzubehalten. Der Errichter einer Stiftung muss sich also nicht dauerhaft von seinem Vermögen trennen.

Ist allerdings ein solches Widerrufsrecht oder ein Recht auf Satzungsänderung vorbehalten, laufen Anfechtungs- und Pflichtteilsfristen erst, wenn diese Rechte gänzlich erloschen sind. Dies ist konsequent, denn weder nach deutschem noch nach österreichischem Recht gibt es Sonderregelungen für die Stiftung im Insolvenz-, Anfechtungs- und Erbrecht. Die maßgeblichen Fristen laufen mit der endgültigen, unumkehrbaren, Vermögensübertragung. Ist eine Rückholmöglichkeit vorbehalten, verdient der Stifter den Rechtsfrieden, welche die Fristen gewähren, nicht.

Mit Beendigung der Stiftung fällt das Vermögen an die in der Satzung bestimmten Personen. Die Festlegung ist dem Stifter vorbehalten, regelmäßig werden es die Destinatäre sein.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

C. Steuerrechtliche Aspekte

Die Errichtung einer Stiftung unterliegt der Erbschaftsteuer. Abhängig von dem Sitz der Stiftung unterscheiden sich die Steuerfolgen. § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG sieht ein Steuerklassenprivileg für inländische Familienstiftungen vor, welches ausländischen Familienstiftungen nicht gewährt wird. Die Errichtung der inländischen Familienstiftung kann entsprechend in die Erbschaftsteuerklasse I eingeordnet werden, die Belastung beträgt maximal 30 % ab einem Stiftungsvermögen über EUR 26.000.000,00. Demgegenüber wird die Errichtung einer ausländischen Stiftung in die Erbschaftsteuerklasse III eingeordnet, die Belastung beträgt in der Spitze ab einem Vermögen von EUR 13.000.000,00 50 %. Demgegenüber wird von inländischen Familienstiftungen im Abstand von 30 Jahren eine Ersatzerbschaftsteuer erhoben, die, auch wenn sie verrentet entrichtet wird, eine erhebliche Zusatzbelastung bedeutet, so dass auf lange Sicht die Errichtung einer Auslandsstiftung günstiger sein kann, wobei jedoch stets alle steuerlichen Faktoren zu berücksichtigen sind. Der österreichische Fiskus erhebt lediglich anlässlich der Errichtung der Stiftung Stiftungseingangssteuer in Höhe von 2,5 %.

Dennoch stellt die immens hohe Errichtungsbesteuerung eine erhebliche Barriere dar, welche österreichische Privatstiftungen für Steuerinländer unattraktiv macht.[1517] Anders kann die Lage zu beurteilen sein, wenn die Errichtung der Privatstiftung dieser nicht unterliegt. Dies ist im Wesentlichen der Fall, wenn für den betreffenden Vermögenstransfer Befreiungstatbestände im ErbStG, wie §§ 13a, 13b ErbStG, vorgesehen sind. Weiterhin kann die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht vermieden werden, wenn der Stifter seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland aufgibt und die Fünfjahresfrist des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) ErbStG abwartet. Dann besteht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nur noch eine Steuerpflicht, die sich auf inländisches Vermögen gemäß § 121 BewG beschränkt. Gegenfalls sind Vermögensumschichtungen notwendig.

Die laufende Besteuerung der Stiftung richtet sich nach den allgemeinen Regeln. Im Gegensatz zu anderen Körperschaftsteuersubjekten erzielen weder BGB-Stiftungen noch PSG-Stiftungen zwingend Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In beiden Rechtsordnungen ist eine Befreiung für Beteiligungserträge vorgesehen. Diese werden regelmäßig die Haupteinkommensquelle der Stiftung darstellen. Seit dem 1.3.2013 erstreckt sich die Befreiung in Deutschland allerdings nicht auf Dividenden aus Streubesitzbeteiligungen. Weiterhin sind für Stiftungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bedeutsam, für die weder in Deutschland noch in Österreich Sonderregelungen vorgesehen sind. Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht in Beteiligungserträgen bestehen, werden in Deutschland regelmäßig der Körperschaftsteuer unterworfen. In Österreich sind solche Einkünfte konzeptionell zwar steuerfrei, allerdings wird die Belastung der Destinatäre durch Erhebung einer Zwischensteuer vorweg genommen.

In Bezug auf die Auflösung der Stiftung wird, wenn der Letztbegünstigte in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, nicht differenziert. Der Erwerb unterliegt der Erbschaftsteuer, es wird aber ein Steuerklassenprivileg gewährt (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG).

[1517] Nach der Erfahrung von *Piltz*, ZEV 2000, S. 378 (379) hat dieses „Eintrittsgeld noch niemand bezahlt".

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die laufenden Zahlungen an Destinatäre werden im Wesentlichen aus den Erträgen der Stiftung entrichtet. Für einen in Deutschland ansässigen Destinatär ist es unerheblich, ob die Zahlungen von einer österreichischen oder deutschen Stiftung erfolgen. In jedem Fall wird auf die Zahlung Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag erhoben.

Im Vergleich zu dem natürlichen Erbgang bringen Stiftungskonstruktionen im Regelfall keine entscheidenden steuerlichen Vorteile. Die Vorurteile, nach denen Stiftungen ein Mittel zur Inanspruchnahme zahlreicher Steuervorteile sind, treffen in Bezug auf die privatnützige Stiftung nicht zu.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

D. Ergebnis

Im Ergebnis ist festzustellen, dass sowohl mit BGB-Stiftungen wie auch mit PSG-Stiftungen die Ziele, welche mit Stiftungsgestaltungen in der Nachfolgegestaltung typischerweise verfolgt werden, Versorgung der Familie und Vermeidung von Vermögenszersplitterung, bei weitsichtiger Planung erreicht werden können. Unter dem zivilrechtlichen Blickwinkel sind aber Stiftungen, die nach dem BGB errichtet wurden, in den meisten Punkten gestaltungsfreundlicher als österreichische Privatstiftungen. Dies gilt im Besonderen in Bezug auf die Organisation der Stiftung. Dem PSG liegt das Prinzip, dass der Einfluss auf das Stiftungsvermögen durch Begünstigte möglichst klein gehalten werden soll, zugrunde. Entsprechend ist die Stifterfamilie, wenn eine Familienstiftung errichtet wurde, bei der Verwaltung des Vermögens der Stiftung weitgehend außen vor. Es verbleiben im wesentlichen Kontrollrechte, Einfluss kann nur begrenzt über Beiräte ausgeübt werden. Zwar steht für BGB-Stiftungen kein so striktes Regime, welches das stiftungstypische Kontrolldefizit ausgleichen soll, zur Verfügung, jedoch können die notwendigen Mechanismen durch Satzungsgestaltung geschaffen werden, ohne den Familienmitgliedern ein Engagement in den Stiftungsorganen grundsätzlich zu versagen.

Auch eine zeitliche Limitierung von Versorgungsstiftungen ist dem deutschen Recht fremd. Allerdings ist nach dem österreichischen Recht eine Stiftung für den Stifter ohne weiteres zulässig und der Stifter kann sich Widerrufs- und Änderungsmöglichkeiten vorbehalten, welche allerdings die Fähigkeit der Stiftung, vor Vermögenszersplitterung zu schützen, beeinträchtigen. Ob die Aufnahme von Widerrufs- und Änderungsvorbehalten in die Satzung tatsächlich ein Vorteil ist, muss in jedem Einzelfall kritisch hinterfragt werden.

Wegen der hohen Errichtungsbesteuerung von 50 % ist eine österreichische Privatstiftung für Steuerinländer nur attraktiv, wenn der Vermögensübergang privilegiert ist. Zwar gelten die Privilegierungen auch für deutsche Familienstiftungen, jedoch unterliegen diese der Ersatzerbschaftsteuer. Im Rahmen dieser werden zwar die Privilegierungen auch gewährt, jedoch spricht derzeit vieles dafür, dass es in der näheren Zukunft zu einem Abbau der Privilegierungen kommen wird. Insoweit kann die Privatstiftung ein sicherer Hafen sein. Nicht unberücksichtigt bleiben darf bei einer solchen Überlegung aber, dass langfristige Steuerplanung vor dem Hintergrund beinahe reflexartiger und wenig systematischer Steuergesetzgebung nur schwer möglich ist. Der Umstand, dass auf Privilegierungen langfristig nicht vertraut werden kann, zeigt sich besonders eindrucksvoll an Privatstiftungen. Diese waren anlässlich der Einführung dieser Rechtsform an vielen Stellen steuerlich begünstigt. Diese Begünstigungen haben sich allerdings weitgehend relativiert oder sind zurückgenommen worden.

Unterstellt man, dass auch in den nächsten Jahrzehnten in Österreich keine Steuer eingeführt wird, die der Ersatzerbschaftsteuer gleicht, kann bei privilegierter Errichtung die Privatstiftung steuerlich durchaus eine Option sein. Nach derzeitigem Recht ist dies insoweit gegenüber der deutschen Familienstiftung vorteilhaft, als dass sie nicht der Ersatzerbschaftsteuer unterliegt. Zudem kann sie Beteiligungserträge, auch ohne Mindestbeteiligungsgrenze, gänzlich steuerfrei vereinnahmen. Die laufenden Ausschüttungen werden in ähnlicher Höhe besteuert.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die Entscheidung, ob für die Nachfolgegestaltung, wenn man sich im Grundsatz für den Rückgriff auf eine Stiftung entschieden hat, muss stets einzelfallabhängig und in gesamtheitlicher Sicht getroffen werden. Dabei spielen zivil- und steuerrechtliche Fragen eine Rolle. In Bezug auf letzteres ist besonders maßgeblich, ob der Vermögensübergang privilegiert ist. Allein steuerliche Überlegungen werden jedoch angesichts wechselnder Steuerpolitik nicht allein tragfähig sein. Insoweit darf diese Arbeit auch als Appell an eine verlässliche und systematische Steuergesetzgebung verstanden werden.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb

Abkürzungen

a. A.	andere Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Österreich)
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AGB-Gesetz	Gesetz zur Regelung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen
AGG	Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz
AktG	Aktiengesetz
ALR	Allgemeines preußisches Landesrecht
Alt.	Alternative
AnfG	Anfechtungsgesetz
AnfO	Anfechtungsordnung (Österreich)
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
AT	Allgemeiner Teil
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

BAO	Bundesabgabenordnung (Österreich)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBG	Budgetbegleitgesetz
Bd.	Band
BeckOK	Beck-Online Kommentar
BeckRS	Beck‘sche Rechtssache
Begr.	Begründer
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRD	Bundesrepublik Deutschland
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BStFG	Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz (Österreich)
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
d.	der, die, das, des
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ders.	derselbe
Diss.	Dissertation
DJT	Deutscher Juristentag
DM	Deutsche Markt
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
EO	Exekutionsordnung (Österreich)
ErbSt.	Erbschaftsteuer
ErbStB	Der Erbschaftsteuer-Berater (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuerrichtlinien
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alii
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EUR	Euro
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f., ff.	folgende

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

FamRZ	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht mit Betreuungsrecht, Erbrecht, Verfahrensrecht, Öffentlichem Recht
FBG	Firmenbuchgesetz (Österreich)
FDP	Freie Demokratische Partei
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FN	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
Frhr.	Freiherr
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GeS	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht
GesRZ	Der Gesellschafter – Zeitschrift für Gesellschafts- und Unternehmensrecht
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gGmbH	gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung
ggü.	gegenüber
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GrESt.	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GS	Gedenkschrift, Gedächtnisschrift
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
h. M.	herrschende Meinung
Habil.	Habilitation
HGB	Handelsgesetzbuch

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

HkK	Historisch-kritischer Kommentar
Hrsg.	Herausgeber
HS.	Halbsatz
i. A.	im Auftrag
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. E.	im Einzelnen, im Ergebnis
i. S. d.	im Sinne der/des
i. S. v.	im Sinne von
i. Ü.	im Übrigen
i. V. m.	in Verbindung mit
insb.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
IO	Insolvenzordnung (Österreich)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IStR-LB	Internationales Steuerrecht Länderbericht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JBl.	Juristische Blätter (Zeitschrift)
JGS	Justizgesetzsammlung (Österreich)
JStG	Jahressteuergesetz
JZ	JuristenZeitung
KESt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KO	Konkursordnung (Österreich)
KSt.	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
LG	Landgericht
Lit.	Literatur

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lt.	laut
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Mio.	Millionen
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
n. F.	neue Fassung
NJ	Neue Justiz (Zeitschrift)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZI	Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung
öAktG	österreichisches Aktiengesetz
öAnwBl.	Österreichisches Anwaltsblatt (Zeitschrift)
öBewG	österreichisches Bewertungsgesetz
öBGBl.	Österreichisches Bundesgesetzblatt
öBMF	österreichisches Bundesfinanzministerium
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
öErbSt.	österreichische Erbschafts- und Schenkungssteuer
öErbStG	österreichisches Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz
öEStG	österreichisches Einkommensteuergesetz
OFD	Oberfinanzdirektion
OGH	Oberster Gerichtshof (Österreich)
öGmbHG	österreichisches GmbH-Gesetz
OHG	Offene Handelsgesellschaft
öHGB	österreichisches Handelsgesetzbuch
ÖJZ	Österreichische Juristen-Zeitung
öKStG	österreichisches Körperschaftsteuergesetz
OLG	Oberlandesgericht
öNZ	Österreichische Notariatszeitung

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

öS	österreichischer Schilling
öVfGH	Österreichischer Verfassungsgerichtshof
OVG	Oberverwaltungsgericht
ÖVP	Österreichische Volkspartei
PrAGBGB	Preußisches Ausführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
ProstG	Prositutionsgesetz
PSG	Privatstiftungsgesetz
PSR	Die Privatstiftung (Zeitschrift)
RabelsZ	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RdW	Recht der österreichischen Wirtschaft (Zeitschrift)
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
S&S RR	Stiftung & Sponsoring Rote Seiten
S.	Seite
SAM	Steueranwaltsmagazin (Zeitschrift)
SchenkMG	Schenkungsmeldegesetz
sog.	sogenannte
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
SPÖ	Sozialdemokratische Partei Österreichs

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

StabG	Stabilitätsgesetz (Österreich)
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StiftEG	Stiftungseingangssteuergesetz (Österreich)
StiftESt.	Stiftungseingangssteuer
StiftG	Stiftungsgesetz
StiftRspr.	Die Stiftung in der Rechtsprechung (Entscheidungssammlung)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei (Zeitschrift)
u.	und
u. a.	unter anderem, unter anderen
UGB	Unternehmensgesetzbuch (Österreich)
Urt.	Urteil
USA	United States of America
v.	von, vom
VfGH	österreichischer Verfassungsgerichtshof
VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
Vorb.	Vorbemerkung
vs.	versus
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
wg.	wegen
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z. T.	zum Teil
ZErb	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZfS	Zeitschrift für Stiftungswesen
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
ZInsO	Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZPO	Zivilprozessordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZSt	Zeitschrift für Stiftungswesen
zugl.	zugleich
zzgl.	zuzüglich

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Literatur

Achatz, Markus/ Kirchmayr, Sabine (Hrsg.)	Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, Wien, 2011 (*Bearbeiter* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), KStG).
Adametz, Hans/ Proksch, Franz/ Rathgeber, Helga	Das Schenkungsmeldegesetz, Wien, 2008 (zitiert: *Adametz/Proksch/Rathgeber*, Das Schenkungsmeldegesetz).
Adensamer, Martin	Entwurf eines Privatstiftungsgesetzes – Zivilrechtlicher Teil, RdW 1993, S. 29 - 30.
Althuber, Franz/ Kirchmayr, Sabine/ Toifl, Gerald	Länderbericht Österreich in *Richter, Andreas/Wachter, Thomas* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbachtal, 2007, S. 1231 - 1282 (zitiert: *Althuber/Kirchmayr/Toifl* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts).
Andrick, Bernd	Das modernisierte Stiftungsrecht, RNotZ 2002, S. 441 - 444.
Andrick, Bernd/ Suerbaum, Joachim	Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, NJW 2002, S. 2905 - 2910.
Arnold, Nikolaus	Anmerkung zu OLG Wien 22.2.2005, 28 R 274/04A, GeS 2005, S. 284 - 285.
Arnold, Nikolaus	Einschränkungen für Begünstigte, begünstigtendominierte Beiräte und Stifter, GesRZ 2009, S. 348 - 356.
Arnold, Nikolaus	Privatstiftungsgesetz – Kommentar, 3. Auflage, Wien, 2013 (zitiert: *Arnold*, PSG).
Arnold, Nikolaus	Privatstiftungsgesetz – Kommentar, 2. Auflage, Wien, 2007 (zitiert: *Arnold*, PSG²).
Arnold, Nikolaus	Stiftungsrechtliche Änderungen für Privatstiftungen durch das BBG 2011, GesRZ 2011, S. 101 - 109.
Arnold, Nikolaus/ Ludwig, Christian	Stiftungshandbuch – Stiftungsrechtliche und steuerrechtliche Bestimmungen Österreich und Liechtenstein, Wien, 2010 (zitiert: *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Arnold, Nikolaus/ Stangl, Christian/ Tanzer, Michael	Privatstiftungs-Steuerrecht – Systematische Kommentierung, 2. Auflage, Wien, 2010 (zitiert: *Bearbeiter* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht).
Ballerstedt, Kurt/Salzwedel, Jürgen	Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen? Gutachten für den 44. DJT in *Ständige Deputation des deutschen Juristentages*, Verhandlungen des 44. DJT, Band 1 (Gutachten), 5. Teil (zitiert: *Ballerstedt/Salzwedel*, Gutachten für den 44. DJT in Verhandlungen des 44. DJT, Bd. 1).
Bamberger, Heinz Georg/ Roth, Herbert (Hrsg.)	Beck'scher Online-Kommentar BGB, 26. Edition (Stand: 1.2.2013), München, (zitiert: *Bearbeiter* in *Bamberger/Roth,* BeckOK BGB).
Bauer, Dorthe Christina	Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen und anderer Strukturen – Eine rechtsvergleichende steuer- und zivilrechtliche Analyse am Beispiel von Deutschland, Österreich, Luxemburg und Liechtenstein, Baden-Baden, 2013 – zugl. Diss., Augsburg, 2011 (zitiert: *Bauer*, Vermögensverwaltung mittels Privatstiftungen).
Behrend	Zur Dogmatik der Familienstiftung in *Iherings* Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts 1922, S. 117 - 238 (zitiert: *Behrend* in *Iherings* Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts 1922).
Beinhauer, Gunter	Das österreichische Stiftungsrecht, ÖJZ 1972, S. 378 - 382.
Beinhauer, Gunter	Die Unternehmensstiftung, GesRZ 1981, S. 214 - 220.
Beinhauer, Gunter	Länderbericht Österreich in *Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft* (Hrsg.), Stiftungen in Europa – Eine vergleichende Übersicht, Baden-Baden, 1971, S. 11 - 34 (zitiert: *Beinhauer* in *Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft* (Hrsg.), Stiftungen in Europa).
Benz, Sebastian/ Jetter, Jan	Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden, DStR 2013, S. 489 - 496.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bergemann, Achim — Die grenzüberschreitenden Einsatzmöglichkeiten von Privatstiftungen aus dem Blickwinkel des deutschen Steuerrechts in *Gassner, Wolfgang/Göth, Philip/Gröhs, Bernhard/Lang, Michael* (Hrsg.), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, Wien, 2000, S. 343 - 360 (zitiert: *Bergemann* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen).

Berlin, Tilo — Österreich im europäischen Standortwettbewerb in *Thömmes, Otmar/Lang, Michael/Schuch, Josef* (Hrsg.), Investitions- und Steuerstandort Österreich, 2. Auflage, München et al., 2005, S. 1 - 2 (zitiert: *Berlin* in *Thömmes/Lang/Schuch*, Investitions- und Steuerstandort Österreich).

Berndt, Hans/ Götz, Hellmut — Stiftung und Unternehmen, Zivilrecht – Steuerrecht – Gemeinnützigkeit, 8. Auflage, Herne, 2009 (zitiert: *Bearbeiter* in *Berndt/Götz*, Stiftung und Unternehmen).

Berrer, Helmut/ Helmenstein, Christian/ Weyerstrass, Klaus — Die volkswirtschaftliche Bedeutung der österreichischen Privatstiftung in *Eiselsberg, Maximilian* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, Wien et al., 2010, S. 357 - 386 (zitiert: *Berrer/Helmenstein/Weyerstrass* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010).

Beuthien, Volker/ Gummert, Hans (Hrsg.) — Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts – Band 5: Verein, Stiftung bürgerlichen Rechts, 3. Auflage, München, 2009 (zitiert: *Bearbeiter* in *Beuthien/Gummert* (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 5).

Binz, Mark K./ Sorg, Martin H. — Erbschaftsteuerprobleme der Familienstiftung, DB 1988, S. 1822 - 1825.

Binz, Mark/ Sorg, Martin H. — Aktuelle Erbschaftsteuerprobleme der Familienstiftung, DStR 1994, S. 229 - 233.

Bisle, Michael — Asset Protection durch den Einsatz inländischer Familienstiftungen, DStR 2012, S. 525 - 526.

Blumers, Wolfgang — Die Familienstiftung als Instrument der Nachfolgeregelung, DStR 2012, S. 1 - 7.

Blümich — EStG – KStG – GewStG – Kommentar, 117. Ergänzungslieferung (Stand: Dezember 2012), München (zitiert: *Bearbeiter* in *Blümich*, EStG – KStG – GewStG).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Blydt-Hansen, Kristoffer — Die Rechtsstellung der Destinatäre der rechtsfähigen Stiftung Bürgerlichen Rechts, Frankfurt a. M. et al., 1998 – zugl. Diss., Kiel, 1998 (zitiert: *Blydt-Hansen*, Die Rechtsstellung der Destinatäre der rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts).

Bodis, Andrei — Stiftungsbesteuerung: Grunderwerbsteuer statt Stiftungseingangssteuer, RdW 2011, S. 693 - 698.

Böhler, Elisabeth — Die Stiftung in Österreich, Wien, 1986 (zitiert: *Böhler*, Die Stiftung in Österreich).

Böhler, Elisabeth — Unternehmensstiftung – Selbstzweckstiftung?, GesRZ 1992, S. 187 - 199.

Böhringer, Walter — Die Entwicklung des Grundstückrechts in den neuen Bundesländern, NJ 2009, S. 53 - 60.

Borgolte, Michael — Von der Geschichte des Stiftungsrechts zur Geschichte der Stiftungen in *Liermann, Hans*, Geschichte des Stiftungsrechts, 2. unveränderte Auflage (Nachdruck 1. Auflage, 1963), Tübingen 2002, S. 13* - 69* (zitiert: *Borgolte* in *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts).

Boruttau, Paul Ernst (Begr.) — Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar, 17. Auflage, München, 2011 (zitiert: *Bearbeiter* in *Boruttau*, GrEStG).

Briem, Robert — Die Novelle zum Privatstiftungsgesetz in *Eiselsberg, Maximilian* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2011, Wien et al., 2011, S. 85 - 100 (zitiert: *Briem* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2011).

Briem, Robert — Die rechtliche Stellung des Begünstigen einer Privatstiftung in *Gassner, Wolfgang/Göth, Philip/Gröhs, Bernhard/Lang, Michael* (Hrsg.) Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, Wien, 2000, S. 77 - 96 (zitiert: *Briem* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Briem, Robert/ Lechner, Eduard	Zuwendungen an Privatstiftungen aus steuerlicher Sicht in *Csoklich, Peter/Müller, Michael J./Gröhs, Bernhard/Helbich, Franz* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, Wien, 1994, S. 175 - 231 (zitiert: *Briem/Lechner* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz).
Brill, Mirko Wolfgang	Gestaltungsaspekte zur Unternehmensnachfolge mit Familienstiftungen, GWR 2012, S. 364 - 368.
Bruckner, Karl E.	Steuerliche Änderungen für Privatstiftungen ab 2010/11: Änderungen bei der Zwischenbesteuerung und bei den steuerlichen Offenlegungsbestimmungen in *Eiselsberg, Maximilian* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2011, Wien et al., 2011, S. 123 - 140 (zitiert: *Bruckner* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2011).
Bruckner, Karl E.	Steuerliche Änderungen für Privatstiftungen durch das BBG 2011 und das AbgÄG 2011, RdW 2011, S. 615 - 622.
Bruckner, Karl E./ Fries, Christel/ Fries, Rudolf	Die Familienstiftung im Zivil-, Steuer- und Handelsrecht, Wien, 1994 (zitiert: *Bruckner/Fries/Fries*, Die Familienstiftung).
Burandt, Wolfgang/ Rojahn, Dieter (Hrsg.)	Erbrecht, München, 2011 (zitiert: *Bearbeiter* in *Burandt/Rojahn*, Erbrecht).
Burgard, Ulrich	Das neue Stiftungsprivatrecht, NZG 2002, S. 697 - 702.
Burgard, Ulrich	Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, Köln, 2006 – zugl. Habil., Darmstadt, 2000 (zitiert: *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht).
Calliess, Christian/ Ruffert, Matthias (Hrsg.),	EUV/AEUV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit europäischer Grundrechtecharta, 4. Auflage, München, 2011 (zitiert: *Bearbeiter* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Cerha, Günter — 15 Jahre Privatstiftung: Erfahrungen und Ausblick in *Cerha, Günter/Haunold, Peter/Huemer, Edgar/Schuch, Josef/Wiedermann, Klaus* (Hrsg.), Stiftungsbesteuerung – Privatstiftungen nach dem SchenkMG 2008, Wien, 2008, S. 13 - 27 (zitiert: *Cerha* in *Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann* (Hrsg.), Stiftungsbesteuerung).

Cerha, Günter — Wir brauchen dringend ein modernes Stiftungsrecht, Gewinn 2/1991, S. 146 - 148.

Crezelius, Georg — Die Erbersatzsteuer im Steuersystem, BB 1982, S. 323 - 325.

Crezelius, Georg/ Rawert, Peter — Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen – Anmerkungen zum ersten Schritt einer Reform des Stiftungsrechts, ZEV 2000, S. 421 - 428.

Csoklich, Peter — Anwendungsbereich und Gründung einer Privatstiftung in *Csoklich, Peter/Müller, Michael/Gröhs, Bernhard/Helbich, Franz* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, Wien, 1994, S. 13 - 60 (zitiert: *Csoklich* in: *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz).

Csoklich, Peter — Folgen der „Beiratsentscheidung" des OGH in *Eiselsberg, Maximilian* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, Wien et. al, 2010, S. 77 - 89 (zitiert: *Csoklich* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010).

Csoklich, Peter — Unternehmensstiftung und Numerus Clausus der Gesellschaftsformen in *Csoklich, Peter/Müller, Michael* (Hrsg.), Die Stiftung als Unternehmer, Wien, 1990, S. 99 - 123 (zitiert: *Csoklich* in *Csoklich/Müller* (Hrsg.), Die Stiftung als Unternehmer).

Däubler, Wolfgang — Zur aktuellen Bedeutung des Fideikommißverbots, JZ 1969, S. 499 - 502.

Demleitner, Andreas — Die unionsrechtlichen Grundfreiheiten in der steuerrechtlichen Beratungspraxis, SteuK 2011, S. 360 - 364.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Desens, Marc/ Hummel, David	Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Destinatäre bei der Auflösung einer Stiftung mit Einkommen- und Schenkungsteuer, DStZ 2011, S. 710 - 719.
Doppstadt, Joachim/ Hoerner, Jasper von	Die Renaissance der deutschen Familienstiftung, Die Stiftung – Sonderheft 2010, S. 24 - 25.
Doralt, Peter	Die Österreichische Privatstiftung – Ein neues Gestaltungsinstrument für Unternehmen?, ZGR 1996, S. 1 - 17.
Doralt, Peter/ Kalss, Susanne	Stiftungen im österreichischen Recht in *Hopt, Klaus/Reuter, Dieter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, 2001, S. 419 - 439 (zitiert: *P. Doralt/Kalss* in *Hopt/Reuter*, Stiftungsrecht in Europa).
Doralt, Peter/ Nowotny, Christian/ Kalss, Susanne (Hrsg.)	Privatstiftungsgesetz – Kommentar, Wien, 1995 (zitiert: *Bearbeiter* in *P. Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.), PSG).
Doralt, Werner	Die „bescheidenen" Steuervorteile von Privatstiftungen – Segen oder Fluch?, RdW 2007, S. 122 - 125.
Doralt, Werner	Steuerrecht 2012/13, 14. Auflage, Wien, 2012 (zitiert: *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13).
Doralt, Werner	Steuervorteile für (Privat-)Stiftungen verfassungswidrig? in *Kalss, Susanne/Nowotny, Christian/Schauer, Martin* (Hrsg.), Festschrift für Peter Doralt zum 65. Geburtstag, Wien, 2004, S. 137 - 150 (zitiert: *W. Doralt* in FS P. Doralt).
Doralt, Werner/ Ruppe, Hans Georg/ Mayr, Gunter	Grundriss des österreichischen Steuerrechts – Band 1: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umgründungssteuergesetz, Internationales Steuerrecht, 10. Auflage, Wien, 2012 (zitiert: *Bearbeiter* in *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd. 1).
Dötsch, Ewald/ Pung, Alexandra/ Möhlenbrock, Rolf	Die Körperschaftsteuer, 76. Ergänzungslieferung (Stand: Dezember 2012), Stuttgart (zitiert: *Bearbeiter* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KSt).
Duden, Konrad	Für ein Bundesstiftungsgesetz, JZ 1968, S. 1 - 6.
Dudenredaktion (Hrsg.)	Duden – Die deutsche Rechtschreibung, 24. Auflage, Mannheim et al., 2006 (zitiert: *Dudenredaktion* (Hrsg.), Die deutsche Rechtschreibung).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Dutta, Anatol	Von der pia causa zur privatnützigen Vermögensbindung: Funktionen der Stiftung in den heutigen Privatrechtskodifikationen, RabelsZ 2013, S. 828 - 842.
Ebeling, Jürgen	Anmerkung zu BFH, Urt. v. 14.2.2007, II R 66/05 – Formwechsel eines Familienvereins in eine Kapitalgesellschaft, ZEV 2007, S. 399 - 400.
Eberl, Christian	Finanzstrafrechtliche Aspekte des Schenkungsmeldegesetzes 2008 in *Fraberger, Friedrich/Petritz, Michael* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, Wien, 2008, S. 16 - 21 (zitiert: *Eberl* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz).
Ebersbach, Harry	Handbuch des deutschen Stiftungswesens, Göttingen, 1972 (zitiert: *Ebersbach*, Handbuch des deutschen Stiftungswesens).
Eckert, Jörn	Der Kampf um die Familienfideikommisse in Deutschland, Frankfurt a. M. et al., 1992 - zugl. Habil., Kiel, 1992 (zitiert: *Eckert*, Der Kampf um die Familienfideikommisse in Deutschland).
Eichel, Sophie von	Gläubigerzugriff auf Destinatärrechte, Frankfurt a. M., 2011 - zugl. Diss., Berlin, 2011 (zitiert: *v. Eichel*, Gläubigerzugriff auf Destinatärrechte).
Eiselsberg, Maximilian	Das neue Privatstiftungsrecht, öAnwBl. 1994, S. 407 - 414.
Eiselsberg, Maximilian	Der Zweck der Privatstiftung, ZfS 2005, S. 4 - 10.
Eiselsberg, Maximilian	Grundsatzüberlegungen und nachträgliche Betrachtungen zum Privatstiftungsgesetz, SWK 1999, S. 859 - 868.
Eiselsberg, Maximilian/ Halswanter, Florian (Hrsg.)	Privatstiftungsgesetz, 2. Auflage, Wien, 2011 (zitiert: *Eiselsberg/Halswanter* (Hrsg.), Privatstiftungsgesetz).
Eiselsberg, Maximilian/ Haslwanter, Florian/ Moritz, Helmut	Stiftungsstandort Österreich – Bedeutung, Recht und Steuern, Stiftung & Sponsoring – Rote Seiten 5/2012.
Elicker, Michael	Die „steuerrechtliche Kohärenz“ in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs – Zugleich eine Einordnung der Entscheidung vom 11.3.2004, IStR 2005, S. 89 - 92.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Enders, Dieter	Besser Steuern – Vom Nachbarn lernen – Ansatzpunkte für deutsche Steuerreformüberlegungen bei einem Blick nach Österreich in *Lang, Michael/Weinzierl, Christine* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht – Festschrift für Friedrich Rödler zum 60. Geburtstag, Wien, 2010, S. 219 - 235 (zitiert: *Enders* in FS Rödler).
Epping, Volker/ Hillgruber, Christian (Hrsg.)	Grundgesetz – Beck'scher Online Kommentar, 17. Edition (Stand: 1.1.2013), München (zitiert: *Bearbeiter* in *Epping/Hillgruber* (Hrsg.), BeckOK GG).
Erle, Bernd/ Sauter, Thomas (Hrsg.)	Körperschaftsteuergesetz – Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner, 3. Auflage, Heidelberg, 2010 (zitiert: *Bearbeiter* in *Erle/Sauter* (Hrsg.), KStG).
Erman	Bürgerliches Gesetzbuch – Handkommentar Bd. 1, 10. Auflage, Köln, 2000 (zitiert: *Bearbeiter* in *Erman*, BGB[10]).
Erman	Bürgerliches Gesetzbuch – Handkommentar Bd. 1, 13. Auflage, Köln, 2011 (zitiert: *Bearbeiter* in *Erman*, BGB).
Feick, Martin/ Thon, Leopold	Schutz des Vermögens von Familienstiftungen vor dem Zugriff von Gläubigern der Begünstigten, ZEV 2011, S. 404 - 407.
Felix, Günther	Zur Pflicht des Steuergesetzgebers, die Sonderbesteuerung der Familienstiftung nach dem ErbStG zu sanieren, DStZ 1982, S. 355 - 358.
Fischer, Martin	Die Organisationsstruktur der Privatstiftung, Wien et. al., 2004 – zugl. Diss., Salzburg, 2003 (zitiert: *Fischer*, Die Organisationsstruktur der Privatstiftung).
Fischer, Michael/ Jüptner, Roland/ Pahlke, Armin/ Wachter, Thomas (Hrsg.)	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, 3. Auflage, Freiburg, 2011 (zitiert: *Bearbeiter* in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter* (Hrsg.), ErbStG).
Flämig, Christian	Die Familienstiftung unter dem Damoklesschwert der Erbersatzsteuer – Ein Beitrag zu dem Begriff der Familienstiftung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, DStZ 1986, S. 11 - 17.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Flick, Hans/ Wassermeyer, Franz/ Baumhoff, Hubertus/ Schönfeld, Jens (Hrsg.)	Außensteuerrecht – Kommentar, 69. Ergänzungslieferung (Stand: September 2012), Köln (zitiert: *Bearbeiter* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld* (Hrsg.), Außensteuerrecht).
Flume, Werner	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts 1. Band/2. Teil, Berlin et al., 1983 (*Flume*, AT 1. Bd./2. Teil).
Fraberger, Friedrich	Überlegungen zur steuerlichen Nachlassplanung zwischen Österreich und Deutschland in *Fraberger, Friedrich/Petritz, Michael* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, Wien, 2011, S. 333 - 365 (zitiert: *Fraberger* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning).
Fraberger, Friedrich/ Petritz, Michael	Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung in Österreich, ZErb 2008, S. 146 - 150.
Freudl, Fabian	Die Stiftung – Das Gestaltungsinstrument der Unternehmensnachfolge, DStR 2004, S. 1509 - 1514.
Fröhlich, Nicola Eva	Die selbstständige Stiftung im Erbrecht, Baden-Baden, 2004 – zugl. Diss., Berlin, 2003 (zitiert *Fröhlich*, Die selbstständige Stiftung im Erbrecht).
Frommhold, Georg	Die Familienstiftung, AcP 1919 (117), S. 87 - 142.
Frotscher, Gerrit (Hrsg.)	Einkommensteuergesetz, 173. Ergänzungslieferung (Stand: Januar 2013), Freiburg (zitiert: *Bearbeiter* in *Frotscher* (Hrsg.), EStG).
Frowein, Jochen	Grundrecht auf Stiftung, Baden-Baden, 1976 (zitiert: *Frohwein*, Grundrecht auf Stiftung).
Fuchs, Gertraud	Zur Reform des österreichischen Stiftungsrechts, RdW 1991, S. 314 - 318.
Fugger, Roland	Österreich: Zuwendungen ausländischer Grundstücke an Privatstiftungen nunmehr steuerfrei, ZEV 2012, S. 201 - 202.
Funke, Rainer	Stiftungsrechtsreform in Deutschland in *Hopt, Klaus/Reuter, Dieter* (Hrsg.) Stiftungsrecht in Europa, S. 219 - 225 (zitiert: *Funke* in *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gahleitner, Gerald/ Fugger, Roland — Das neue österreichische Schenkungsmeldegesetz und seine Auswirkungen auf unentgeltliche Vermögensübertragungen, ZEV 2008, S. 405 - 411.

Gantenbrink, Matthias — Die hoheitliche Beendigung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde, Frankfurt a. M. et al., 2011 – zugl. Diss., Bochum, 2010 (zitiert: *Gantenbrink*, Die hoheitliche Beendigung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde).

Gassauer-Fleissner, Christian/ Panhölzl, Markus — Anmerkungen zur Rechtsanwaltsentscheidung in *Eiselsberg, Maximilian* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, Wien et al., 2010, S. 107 - 113 (zitiert: *Gassauer-Fleissner/Panhölzl* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010).

Gassner, Wolfgang — Steuerliche Sondervorschriften für Privatstiftungen – eine willkürliche Sonderbehandlung? in *Gassner, Wolfgang/Göth, Philip/Gröhs, Bernhard/Lang, Michael* (Hrsg.), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, Wien, 2000, S. 212 - 221 (zitiert: *Gassner* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen).

Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael — Die geplanten Änderungen in der Stiftungsbesteuerung und deren Auswirkungen auf die Steuergestaltung in *Gassner, Wolfgang/Göth, Philip/Gröhs, Bernhard/Lang, Michael* (Hrsg.), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, Wien, 2000, S. 360 - 370 (zitiert: *Gassner/Lang* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.).

Geck, Reinhard — Schenkungsteuerpflicht bei Zustiftung in eine (Familien-) Stiftung – Anmerkungen zu BFH, Urteil vom 9.12.2009 – II R 22/08, ZEV 2010, S. 204 - 205.

Geiger, Rudolf/ Kahn, Daniel-Erasmus/ Kotzur, Markus — EUV/AEUV – Kommentar, 5. Auflage, München, 2010 (zitiert: *Bearbeiter* in *Geiger/Kahn/Kotzur*, EUV/AEUV).

Gerber, G. F. von — Beiträge zur Lehre vom deutschen Familienfideikommiss in *Iherings* Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts 1857, S. 53 - 100 (zitiert: *v. Gerber* in *Iherings* Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts 1857).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gerber, G. F. von	Die Familienstiftung in der Funktion der Familienfideikommisse in *Iherings* Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts 1858, S. 351 - 366 (zitiert: *v. Gerber* in *Iherings* Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts 1858).
Gierhake, Olaf	Rechtliche Fragen der Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen, Zürich et al., 2013 – zugl. Diss., Chemnitz 2012 (zitiert: *Gierhake*, Rechtliche Fragen der Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen).
Gollan, Anna Katharina	Vorstandhaftung in der Stiftung, Köln, 2009 – zugl. Diss., Hamburg, 2008 (zitiert: *Gollan*, Vorstandhaftung in der Stiftung).
Gosch, Dietmar (Hrsg.)	Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, 2. Auflage, München, 2009 (zitiert: *Bearbeiter* in *Gosch*, KStG).
Götzenberger, Anton Rudolf	Abschaffung der österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuer – praktische Auswirkungen für deutsche Unternehmer, Wahlösterreicher und deren Erben, BB 2008, S. 2439 - 2441.
Grabitz, Eberhard/ Hilf, Meinhard/ Nettesheim, Martin (Hrsg.)	Das Recht der europäischen Union, Bd. 1: EUV/AEUV, 48. Ergänzungslieferung (Stand: August 2012), München (zitiert: *Bearbeiter* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), EUV/AEUV).
Groll, Michael (Hrsg.)	Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung, 3. Auflage, Köln, 2010 (zitiert: *Bearbeiter* in *Groll* (Hrsg.), Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung).
Größ, Stephan	Rechtsfragen der Begünstigtenstellung in *Doralt, Peter/Kalss, Susanne* (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts: eine Bilanz nach sieben Jahren, Wien, 2001, S. 205 - 245 (zitiert: *Größ* in *P. Doralt/Kalss* (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts).
Gruber, Michael/ Kalss, Susanne/ Müller, Katharina/ Schauer	*Martin* (Hrsg.), Handbuch Erbrecht und Vermögensnachfolge, Wien, 2010 (zitiert: *Bearbeiter* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer* (Hrsg.), Handbuch Erbrecht und Vermögensnachfolge).
Haas, Sebastian	Die Besteuerung der Destinatäre der Familienstiftung, DStR 2010, S. 1011 - 1013.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Haeusler, Tom	Einführung in den angelsächsischen Trust in *Richter, Andreas/Wachter, Thomas* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbachtal, 2007, S. 229 - 252 (zitiert: *Haeusler* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts).
Hahn, Ottokar/ Schindler, Ambros	Die Besteuerung der Stiftungen, 2. Auflage, Baden-Baden, 1976 (zitiert: *Hahn/Schindler*; Die Besteuerung der Stiftungen).
Hallerbach, Christian	Besteuerung ausländischer Familienstiftungen – Die deutschen Regelungen über die Besteuerung von Stiftungen, insbesondere von ausländischen Familienstiftungen, vor dem Hintergrund des deutschen Verfassungsrechts und des europäischen Gemeinschaftsrechts, Saarbrücken, 2009 – zugl. Diss., Saarbrücken, 2009 (zitiert: *Hallerbach*, Besteuerung ausländischer Familienstiftungen).
Hammerl, Christian/ Mayr, Gunter	StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung in *Doralt, Werner*, Steuerrecht 2012/13, 14. Auflage, Wien, 2012, S. XV - XXVIII (zitiert: *Hammerl/Mayr* in *W. Doralt*, Steuerrecht 2012/13).
Hannes, Frank	Erweiterungen des erbschaftsteuerrechtlichen Verwaltungsvermögens um Geld und Forderungen, DStR 2013, S. 1417 - 1420.
Hannes, Frank/ Oertzen, Christian von	ZEV-Report Gesellschaftsrecht/Unternehmensnachfolge, ZEV 2012, S. 310 - 314.
Happ, Annette	Stifterwille und Zweckänderung, Köln et al., 2007 – zugl. Diss., Hamburg, 2007 (zitiert: *Happ*, Stifterwille und Zweckänderung).
Härtel, Peter	Ist das Stiftungsrecht reformbedürftig? Eine vergleichende Untersuchung der Landesstiftungsgesetze unter Berücksichtigung der Stiftungspraxis bei den staatlichen Stiftungsgenehmigungs- und -aufsichtsbehörden, Baden-Baden, 1990 – zugl. Diss., Münster, 1990 (zitiert: *Härtel*, Ist das Stiftungsrechts reformbedürftig?)
Hasch & Partner Anwaltsgesellschaft mbH (Hrsg.)	Privatstiftungsgesetz – Kurzkommentar – Entscheidungssammlung, Wien, 2003 (zitiert: *Bearbeiter* in *Hasch & Partner* (Hrsg.), PSG).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Haunschmidt, Franz, Erbrecht in Österreich in *Süß, Rembert* (Hrsg.), Erbrecht in Europa, 2. Auflage, Angelbachtal 2008, S. 1089 - 1142 (zitiert: *Haunschmidt* in *Süß*, Erbrecht in Europa).

Hauser, Werner/ Schwar, Beatrix Die gemeinnützige Stiftung und der gemeinnützige Fonds, öNZ 2001, S. 217 - 222.

Heffermann, Verena Österreich: Die Frage nach der ökonomischen Sinnhaftigkeit einer Privatstiftung wird immer lauter – aktueller Besteuerungsvergleich bei Vermögensveranlagung über Privatstiftung vs. natürliche Person, IStR 2012, S. 64 - 67.

Heidel, Thomas/ Hüßtege, Rainer/ Mansel, Heinz-Peter/ Noack, Ulrich BGB – Kommentar – Allgemeiner Teil, EGBGB, 2. Auflage, Baden-Baden, 2011 (zitiert: *Bearbeiter* in *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack* (Hrsg.), NK-BGB).

Heinold, Michael Die österreichische Privatstiftung – „Tax-haven" für deutsche Steuerpflichtige?, IWB Fach 3 – Gruppe 1, S. 1555 - 1586.

Helbich, Franz Die österreichische Privatstiftung – eine Erfolgsstory in *Gassner, Wolfgang/Göth, Philip/Gröhs, Bernhard/Lang, Michael* (Hrsg.), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, Wien, 2000, S. 1 - 13 (zitiert: *Helbich* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen).

Helbich, Franz Die Privatstiftung als neue Rechtsform in *Csoklich, Peter/Müller, Michael J./Gröhs, Bernhard/Helbich, Franz* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, Wien, 1994, S. 1 - 12 (zitiert: *Helbich* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz).

Helbich, Franz Steuerplanung und Unternehmensnachfolge, SWK 1994, B V, S. 9 - 21.

Helbich, Franz Über die Änderung der Rechtsform von Unternehmen in *Loitlsberger, Erich*, (Hrsg.) Festschrift für Karl Lechner, Wien, 1987, S. 161 - 171 (zitiert: *Helbich* in FS Lechner).

Helbich, Franz Vorwort in *Csoklich, Peter/Müller, Michael* (Hrsg.), Die Stiftung als Unternehmer, Wien, 1990, S. V - VII (zitiert: *Helbich* in *Csoklich/Müller* (Hrsg.), Die Stiftung als Unternehmer).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Henssler, Martin/ Strohn, Lutz — Gesellschaftsrecht – Kommentar zum BGB, HGB, PartGG, GmbHG, AktG, UmwG, GenG, IntGesR, München, 2011 (zitiert: *Bearbeiter* in *Henssler/Strohn* (Hrsg.), Gesellschaftsrecht).

Herrmann, Carl/ Heuer, Gerhard/ Raupach, Arndt — Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, 254. Ergänzungslieferung (Stand: Dezember 2012), Köln (zitiert: *Bearbeiter* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG).

Herrnritt, Rudolf von — Das österreichische Stiftungsrecht, Wien, 1896 (zitiert: *v. Herrnritt*, Das österreichische Stiftungsrecht).

Hey, Johanna — Erbschaftsteuer: Europa und der Rest der Welt – Zur Europarechtskonformität der ErbStG n. F. insbesondere im Hinblick auf Drittstaatensachverhalte, DStR 2011, S. 1149 - 1157.

Hey, Johanna — Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen gemäß § 15 AStG i. d. F. des JStG 2009 – europa- und verfassungswidrig!, IStR 2009, S. 181 - 190.

Hinz, Michael — Die Haftung der Stiftung für Verbindlichkeiten des Stifters, Baden-Baden, 1996 – zugl. Diss., Jena, 1996 (zitiert: *Hinz*, Die Haftung der Stiftung für Verbindlichkeiten des Stifters).

Hippel, Thomas von — Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, Tübingen, 2007 – zugl. Habil., Hamburg, 2005 (zitiert: *v. Hippel*, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen).

Hirte, Heribert — Stiftung und Insolvenz in *Saenger, Ingo/Bayer, Walter/Koch, Elisabeth/Körber, Thorsten* (Hrsg.), Gründen und Stiften – Festschrift zum 70. Geburtstag des Jenaer Gründungsdekans und Stiftungsrechtlers Olaf Werner, Baden-Baden, 2009, S. 222 - 238 (zitiert: *Hirte* in FS Werner).

Hochedlinger, Gerhard — Zur Unabhängigkeit des Stiftungsvorstandes im Lichte der PSG-Novelle BGBl. I 2010/111, PSR 2011, S. 52 - 62.

Hof, Hagen — Zur Typologie der Stiftung in *Bertelsmann Stiftung* (Hrsg.), Handbuch Stiftungen, Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Auflage, Wiesbaden, 2003, S. 769 - 824 (zitiert: *Hof* in *Bertelsmann Stiftung* (Hrsg.), Handbuch Stiftungen).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Hofians, Robert — Rechnungslegung und Prüfung von Privatstiftungen in *Csoklich, Peter/Müller, Michael J./Gröhs, Bernhard/Helbich, Franz* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, Wien, 1994, S. 233 - 249 (zitiert: *Hofians* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz).

Hoheisel, Michael — Auswirkungen einer Kündigung des Erbschaftsteuer-DBA mit Österreich nach Abschaffung der österreichischen Erbschaftsteuer, IStR 2008, S. 139 - 142.

Hübschmann, Walter/ Hepp, Ernst/ Spitaler, Armin — Abgabenordnung/Finanzgerichts-ordnung – Kommentar, 220. Ergänzungslieferung (Stand: Dezember 2012), Köln (zitiert: *Bearbeiter* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO).

Hüttemann, Rainer — Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, ZHR 2003, S. 35 - 65.

Hüttemann, Rainer — Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007, S. 2053 - 2059.

Hüttemann, Rainer — Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, DB 2000, S. 1584 - 1592.

Hüttemann, Rainer — Der Beginn der subjektiven Steuerpflicht in *Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Michael* (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, S. 27 - 48 (zitiert: *Hüttemann* in FS Wassermeyer).

Hüttemann, Rainer — Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht in *Jakobs, Horst Heinrich/Picker, Eduard/Wilhelm, Jan/Ernst, Wolfgang/Hüttemann, Rainer/Schön, Wolfgang*, Festgabe für Werner Flume zum 90. Geburtstag, Berlin et al., 1998, S. 59 - 98 (zitiert: *Hüttemann* in FS Flume).

Hüttemann, Rainer — Der Stiftungszweck nach dem BGB in *Martinek, Michael/Rawert, Peter/Weitemeyer, Birgit* (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag, Berlin et al., 2010, S. 121 - 140 (zitiert: *Hüttemann* in FS Reuter).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Hüttemann, Rainer — Die Vorstiftung – ein zivil- und steuerrechtliches Phantom in *Wachter, Thomas* (Hrsg.), Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag – Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Bonn, 2009, S. 1292 - 1300 (zitiert: *Hüttemann* in FS Spiegelberger).

Hüttemann, Rainer — Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Auflage, Köln, 2012 (zitiert: *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht).

Hüttemann, Rainer — Stiftungsgeschäft und Vermögensausstattung in *Saenger, Ingo/Bayer, Walter/Koch, Elisabeth/Körber, Thorsten* (Hrsg.), Gründen und Stiften – Festschrift zum 70. Geburtstag des Jenaer Gründungsdekans und Stiftungsrechtlers Olaf Werner, Baden-Baden, 2009, S. 85 - 100 (zitiert: *Hüttemann* in FS Werner).

Hüttemann, Rainer/ Rawert, Peter — Pflichtteil und Gemeinwohl – Privilegien für gute Zwecke, ZEV 2007, S. 107 - 114.

Hüttemann, Rainer/ Richter, Andreas/ Weitemeyer — *Birgit* (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln, 2011 (zitiert: *Bearbeiter* in *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), Landesstiftungsrecht).

Ihle, Jörg — Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, RNotZ 2009, S. 557 - 573 (Teil I) und 621 - 642 (Teil II).

Jahn, Andreas — Die Stiftung & Co. KG – Eine attraktive Gestaltungsform im zivil- und steuerrechtlichen Überblick, SAM 2010, S. 128 - 132.

Jahn, Andreas/ Oppel, Florian — Destinatszahlungen einer Familienstiftung stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar – zugl. Anm. zum BFH-Urteil vom 3.11.2010 – I R 98/09, DB 2011, S. 1187 - 1189.

Jakob, Dominique — Anfechtung einer Stiftungserrichtung im Insolvenzfall des Stifters – Anmerkung zu LG Baden-Baden v. 16.6.2005, 3 O 98/03, ZSt 2005, S. 221 - 226.

Jakob, Dominique — Die liechtensteinische Stiftung – Eine strukturelle Darstellung des Stiftungsrechts nach der Totalrevision vom 26. Juni 2008, Vaduz, 2009 (zitiert: *Jakob*, Die liechtensteinische Stiftung).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Jakob, Dominique — Schutz der Stiftung, Tübingen, 2006 – zugl. Habil., München, 2006 (zitiert: *Jakob*, Schutz der Stiftung).

Jarass, Hans D. — Elemente der Dogmatik der Grundfreiheiten II, EuR 2000, S. 705 - 723.

Jirousek, Heinz — Die österreichische DBA-Politik in *Lang, Michael/Weinzierl, Christine* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht – Festschrift für Friedrich Rödler zum 60. Geburtstag, Wien, 2010, S. 409 - 420 (zitiert: *Jirousek* in FS Rödler).

Jorde, Thomas/ Götz, Hellmut — Ausländische Familienstiftungen und Trusts in der Gestaltungsberatung in *Wachter*, *Thomas* (Hrsg.), Festschrift für Sebastian Spiegelberger, Bonn, 2009, S. 1301 - 1320 (zitiert: *Jorde/Götz* in FS Spiegelberger).

Jordis, Theresa — Kritische Auseinandersetzung mit der „Beiratsentscheidung" in *Eiselsberg, Maximilian* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, S. 73 - 75 (zitiert: *Jordis* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010).

Jud, Waldemar — Die Privatstiftung zur Begünstigung der Allgemeinheit, JBl. 2003, S. 771 - 777.

Jülicher, Marc — Brennpunkte der Besteuerung der inländischen Familienstiftung im ErbStG, StuW 1999, S. 363 - 373.

Jülicher, Marc — Die Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht in Deutschland nach einem Wegzug in *Fraberger, Friedrich/Petritz, Michael* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, Wien, 2011, S. 391 - 413 (zitiert: *Jülicher* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning).

Jülicher, Marc — Die Familienstiftung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG – Zugleich Anmerkung zum Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 14.12.1993, StuW 1995, S. 71 - 79.

Jülicher, Marc — Nachfolgeplanung nach Kündigung des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens zur Erbschaftsteuer – Renaissance der österreichischen Privatstiftung oder des Zuzugstaates Schweiz, ZEV 2008, S. 64 - 68.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Kalss, Susanne — Zehn Jahre österreichisches Privatstiftungsrecht – ein Blick auf die Stiftung in Österreich in *Advokatenbüro Dr. Dr. Batliner & Dr. Gasser* (Hrsg.), Liechtensteinisches Stiftungsrecht- und Verfassungsrecht im Umbruch – Wissenschaftliche Beiträge zur Festschrift für Prof. Dr. Dr. Herbert Batliner zum 75. Geburtstag, Vaduz, 2004, S. 234 - 259 (zitiert: *Kalss* in FS Batliner).

Kalss, Susanne/ Nowotny, Christian/ Schauer, Martin — Österreichisches Gesellschaftsrecht, Wien, 2008 (zitiert: *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht).

Kapp, Reinhard — Ertragsteuerliche Behandlung der verrenteten Ersatzerbschaftsteuer, BB 1982, S. 321 - 323.

Kapp, Reinhard/ Ebeling, Jürgen — Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, 60. Ergänzungslieferung (Stand: Oktober 2012), Köln, 2012 (zitiert: *Bearbeiter* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG).

Kellersmann, Dietrich/ Schnitger, Arne — Besteuerung ausländischer Familienstiftungen in *Richter, Andreas/Wachter, Thomas* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbachtal, 2007, S. 607 - 650 (zitiert: *Kellersmann/Schnitger* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts).

Kellersmann, Dietrich/ Schnitger, Arne — Europarechtliche Bedenken hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen, IStR 2005, S. 235 - 261.

Kessler, Wolfgang/ Müller, Matthias — Zahlungen einer Familienstiftung an Familienangehörige als Einkünfte aus Kapitalvermögen – Schuldner der Kapitalertragsteuer, DStR 2011, S. 614 - 616.

Kipp, Theodor — Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz in der Fassung vom 22. August 1925, Berlin, 1927 (zitiert: *Kipp*, ErbStG (1925)).

Kirchhain, Christian — Stiftungsbezüge als Kapitaleinkünfte? – Zugleich Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 27.6.2006, BB 2006, S. 2387 - 2389.

Kirchhof, Hans-Peter (Hrsg.) — Münchener Kommentar zum Anfechtungsgesetz, München 2012 (zitiert: *Bearbeiter* in Münchener Kommentar AnfG)

Kirchhof, Hans-Peter/ Lwowski, Hans-Jürgen/ Stürner, Rolf (Hrsg.) — Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung Bd. 2, 2. Auflage, München, 2008 (zitiert: *Bearbeiter* in Münchener Kommentar InsO).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Kirchhof, Hans-Peter/ Lwowski, Hans-Jürgen/ Stürner, Rolf (Hrsg.) — Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung Bd. 3, 2. Auflage, München, 2008 (zitiert: *Bearbeiter* in Münchener Kommentar InsO).

Kirchhof, Paul (Hrsg.) — Einkommensteuergesetz – Kommentar, 11. Auflage, Köln, 2012 (zitiert: *Bearbeiter* in *Kirchhof* (Hrsg.), EStG).

Kirchhof, Paul/ Söhn, Hartmut/ Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.) — Einkommensteuergesetz – Kommentar, 237. Ergänzungslieferung (Stand: Januar 2013), Heidelberg (zitiert: *Bearbeiter* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (Hrsg.), EStG).

Kleemann, Ferdinand — Das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) in *Fraberger, Friedrich/Petritz, Michael* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, Wien, 2008, S. 58 - 67 (zitiert: *Kleemann* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz).

Klein, Franz — Abgabenordnung – Kommentar, 11. Auflage, München, 2012 (zitiert: *Bearbeiter* in *Klein*, AO).

Klein, Franz — Die Familienstiftung in der Erbschaftsteuerreform, DB 1973, S. 2323 - 2324.

Klinger, Bernhard F./ Wolff, Andreas — Pflichtteil: familien- und gesellschaftsrechtliche Gestaltungen und Vermögensverlagerungen, NJW-Spezial 2007, S. 397 - 399.

Knirsch, Peter — Ein neues Stiftungsrecht für Österreich? GesRZ 1992, S. 186 - 187.

Knirsch, Peter — Grundzüge des neuen Privatstiftungsrechts, ecolex 1993, S. 729 - 732.

Kobor, Hagen — Zahlungen einer Familienstiftung an Familienangehörige als Einkünfte aus Kapitalvermögen, SteuK 2011, S. 171.

Kodek, Georg E. — Die Löschung der Selbstzweckstiftung im Spannungsfeld von materiellem Recht, Rechtssicherheit und Verfahrensrecht, GesRZ 2008, S. 6 - 12.

Kodek, Georg E. — Unvereinbarkeiten im Privatstiftungsrecht – Zwei aktuelle Entscheidungen des OGH zur Besetzung von Stiftungsvorstand und Beirat in *Eiselsberg, Maximilian* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, Wien, 2010, S. 61 - 73 (zitiert: *Kodek* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Köhler, Karl/ Heinemann, Ernst — Das Erlöschen der Familienfideikommisse und sonstiger gebundener Vermögen, Berlin, 1940 (zitiert: *Köhler/Heinemann*, Das Erlöschen der Familienfideikommisse).

Kohlhauser, Richard — Die steuerlichen Bestimmungen zum Privatstiftungsgesetz, IStR 1994, S. 162 - 165.

Kokott, Juliane — Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedsstaaten in *Lehner, Moris* (Hrsg.) Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, München, 2000, S. 1 - 24 (zitiert: *Kokott* in *Lehner* (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten).

Kokott, Juliane/ Henze, Thomas — Ist der EuGH – noch – ein Motor für die Konvergenz der Steuersysteme?, BB 2007, S. 913 - 918.

Kokott, Juliane/ Ost, Hartmut — Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, EuZW 2011, 496 - 503.

Königer, Stefan — Nutzung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG durch Familienstiftungen, ZEV 2013, S. 433 - 436.

Koos, Klaus — Prinzipal-Agent-Konflikte in Nonprofit-Organisationen in *Hopt, Klaus J./von Hippel, Thomas/Walz, Rainer* (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, Tübingen, 2005, S. 197 - 219 (zitiert: *Koos* in *Hopt/v. Hippel/Walz* (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft).

Korezkij, Leonid — Familienstiftungen im neuen Erbschaftsteuerrecht, ZEV 1999, S. 132 - 138.

Korn, Christian — Zahlungen einer Familienstiftung als Einkünfte aus Kapitalvermögen, GWR 2011, S. 150.

Korn, Klaus/ Carlé, Dieter/ Stahl, Rudolf/ Strahl, Martin (Hrsg.) — Einkommensteuergesetz – Kommentar, 70. Ergänzungslieferung (Stand: Dezember 2012), Bonn et al. (zitiert: *Bearbeiter* in *Korn*, (Hrsg.), EStG).

Kornau, Bastian — Die Stiftung als Unternehmensnachfolgerin, Hamburg, 2012 – zugl. Diss., Münster, 2012 (zitiert: *Kornau*, Die Stiftung als Unternehmensnachfolgerin).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Koziol, Helmut/ Bydlinksi, Peter/ Bollenberger, Raimund (Hrsg) — Kurzkommentar zum ABGB, 2. Auflage, Wien et al., 2007 (zitiert: *Bearbeiter* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB).

Koziol, Helmut/ Welser, Klaus — Grundriss des bürgerlichen Rechts – Bd. II: Schuldrecht, Allgemeiner Teil, Schuldrecht Besonderer Teil, Erbrecht, 13. Auflage, Wien, 2007 (zitiert: *Koziol/Welser*, Bürgerliches Rechts Bd. II).

Kraft, Gerhard (Hrsg.) — Außensteuergesetz, 1. Auflage, München, 2009 (zitiert: *Bearbeiter* in *Kraft*, AStG).

Kraft, Gerhard/ Kraft, Cornelia — Führung eines steuerlichen Einlagekontos durch privatnützige Stiftungen, DStR 2011, S. 1837 - 1839.

Kraft, Gerhard/ Moser, Till/Gebhardt — *Roland*, Neukonzeption der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen durch das JStG 2013 – Systematische Würdigung, strukturelle Defizite und Gestaltungsüberlegungen, DStR 2012, S. 1773 - 1779.

Krause, Hermann — Die Familienfideikommisse, Berlin, 1909 (zitiert: *Krause*, Die Familienfideikommisse).

Krickl, Rudolf/ Wallner, Robert — Auslandsausschüttungen an inländische Privatstiftungen in *Lang, Michael/Weinzierl, Christine*, Europäisches Steuerrecht – Festschrift für Friedrich Rödler zum 60. Geburtstag, Wien, 2010, S. 481 - 500 (zitiert: *Enders* in FS Rödler).

Kronke, Herbert — Familien- und Unternehmensträgerstiftung in *Hopt, Klaus/Reuter, Dieter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, 2001, S. 159 - 171 (zitiert: *Kronke* in *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa).

Kronke, Herbert — Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, Tübingen, 1988 – zugl. Habil., Trier, 1986 (zitiert: *Kronke*, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung).

Lang, Michael — Die „Zwischenbesteuerung" der Privatstiftung bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, JBl. 2003, S. 802 - 812.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Lang, Michael — Die Besteuerung von Privatstiftungen in Österreich in *Thömmes, Otmar/Lang, Michael/Schuch, Josef* (Hrsg.), Investitions- und Steuerstandort Österreich – Wirtschaftliche und steuerliche Rahmenbedingungen, 2. Auflage, München, 2005, S. 261 - 275 (zitiert: *Lang* in *Thömmes/Lang/Schuch* (Hrsg.), Investitions- und Steuerstandort Österreich).

Lange, Knut Werner — Zur Pflichtteilsfestigkeit von Zuwendungen an Stiftungen in *Wachter, Thomas* (Hrsg.), Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag – Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Bonn, 2009, S. 1321 - 1329 (zitiert: *Lange* in FS Spiegelberger).

Laule, Gerhard/ Heuer, Carl-Heinz — Familienstiftungen als Objekt der Erbschaftsteuer – Ein Beitrag zur Auslegung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, DStR 1987, S. 495 - 504.

Lechner, Eduard — Die Privatstiftung als Instrument zur Steueroptimierung, ecolex 1993, S. 771 - 777.

Lenaerts, Koen — Die Entwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften auf dem Gebiet der direkten Besteuerung, EuR 2009, S. 728 - 748.

Lex, Peter — Das neue Stiftungsrecht: Reform, Modernisierung oder Kosmetik?, ZEV 2002, S. 405 - 408.

Lex, Peter — Steuerliche Änderungen für Stiftungen und Spender durch das Gesetz zur weiteren Förderung von Stiftungen – Kritische Bemerkungen zu einer gut gemeinten Reform, DStR 2000, S. 1939 - 1944.

Liermann, Hans — Geschichte des Stiftungsrechts, Tübingen, 1963 (zitiert: *Liermann*, Geschichte des Stiftungsrechts).

Limberg, Clemens — Privatstiftung und Erbrecht, Wien, 2006 – zugl. Diss., Wien, 2006 (zitiert: *Limberg,* Privatstiftung und Erbrecht).

Littmann, Eberhard/ Bitz, Horst/ Pust, Hartmut (Hrsg.) — Das Einkommensteuerrecht, 98. Ergänzungslieferung (Stand: Feburar 2013), Stuttgart (zitiert: *Bearbeiter* in *Littmann/Bitz/Pust* (Hrsg.), Einkommensteuerrecht).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Löwe, Christian von — Besteuerungsaspekte der österreichischen Privatstiftung aus deutscher Sicht in *Richter, Andreas/Wachter, Thomas* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbachtal, 2007, S. 653 - 671 (zitiert: *v. Löwe* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts).

Löwe, Christian von — Die steuerliche Behandlung der Familienstiftung in *Wachter, Thomas* (Hrsg.), Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag, Bonn, 2009, S. 1370 - 1389 (zitiert: *v. Löwe* in FS Spiegelberger).

Löwe, Christian von — Familienstiftung und Nachfolgegestaltung, Deutschland – Österreich – Schweiz – Liechtenstein, Düsseldorf, 1999 – zugl. Diss., Stuttgart, 1998 (zitiert: *v. Löwe*, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung).

Löwe, Christian von — Österreichische Privatstiftung mit Stiftungsbeteiligten in Deutschland, IStR 2005, S. 577 - 584.

Löwe, Christian von/ du Roi Droege, Ralph — Ist die Erbersatzsteuer bei Familienstiftungen reformbedürftig?, ZEV 2006, S. 530 - 534.

Löwe, Christian von/ Ragossnig, Elisabeth — Die aktuelle Entwicklung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts in Deutschland in *Eiselsberg, Maximilian* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2008, Wien et al., 2008, S. 267 - 295 (zitiert: *v. Löwe/Ragossnig* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2008).

Lüdicke, Jochen — Gleichheitsgerechte Bewertung für die Erbschaftsteuer, FR 2013, S. 107 - 114.

Lunk, Stefan/ Rawert, Peter — Bestellung, Abberufung, Anstellung und Kündigung von Stiftungsvorständen in *Kötz, Hein/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Walz, Rainer* (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, Köln, 2002, S. 91 - 106 (zitiert: *Lunk/Rawert* in Non Profit Law Yearbook 2001).

Mager, Christoph — OGH: Ein mit mehrheitlich Begünstigten besetzter Beitrag soll Vorstandsmitglieder weder bestellen noch abberufen dürfen, GeS 2009, S. 300 - 303.

Mankowski, Peter — Rechtsstellung von Destinatären einer Stiftung und Auslegung eines Alt-Hamburger Testaments, FamRZ 1995, S. 851.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Maunz, Theodor/ Dürig, Günter (Begründer) — Grundgesetz – Kommentar, 65. Ergänzungslieferung (Stand: April 2012), München (zitiert: *Bearbeiter* in *Maunz/Dürig*, GG).

Mayr, Gunter — Stiftungen nach dem SchenkMG 2008, RdW 2008, S. 487 - 492.

Mecking, Florian, — Zur Situation der Stiftungen in Deutschland in *Hopt, Klaus/Reuter, Dieter* (Hrsg.), Stiftungsrechts in Europa, Köln, 2001, S. 33 - 54 (zitiert: *Mecking* in *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa).

Meincke, Jens Peter — Erbersatzsteuer und Gleichheitssatz, StuW 1982, S. 169 - 172.

Meincke, Jens Peter — Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, 16. Auflage, München, 2012 (zitiert: *Meincke*, ErbStG).

Meincke, Jens Peter/ Michel, Theodor — Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, 8. Auflage, München, 1987 (zitiert: *Meincke/Michel*, ErbStG).

Mestmäcker, Ernst-Joachim — Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlich und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen? Referat vor dem 44. DJT in *Ständige Deputation des deutschen Juristentags* (Hrsg.), Verhandlungen des 44. DJT, Band 2 (Sitzungsberichte), S. G 3 - 30 (zitiert: *Mestmäcker*, Referat vor dem 44. DJT in Verhandlungen des 44. DJT, Bd. 2).

Meyer zu Hörste, Gerhard — Die Familienstiftung als Technik der Vermögensverewigung, Göttingen, 1976 – zugl. Diss., Göttingen, 1976 (zitiert: *Meyer zu Hörste*, Die Familienstiftung als Technik der Vermögensverewigung).

Meyer zu Hörste, Gerhard — Zum Begriff der Familienstiftung nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz 1974, BB 1974, S. 1633 - 1634.

Milatz, Jürgen E./ Herbst, Catarina — Die Besteuerung der Destinatäre einer ausländischen Familienstiftung – Zugleich Urteilsbesprechung der Entscheidung des BFH vom 3.11.2010 – I R 98/09, BB 2011, S. 1500 - 1506.

Mirbach, Niklas — Stiftungszweck und Gemeinwohlgefährdung, Göttingen, 2011 – zugl. Diss., Bonn, 2011 (zitiert: *Mirbach*, Stiftungszweck und Gemeinwohlgefährdung).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Moench, Dietmar/ Hübner, Heinrich	Erbschaftsteuerrecht – Grundlagen, Problemfelder, Unternehmensnachfolge, 3. Auflage, München, 2012 (*Moench/Hübner*, Erbschaftsteuerrecht).
Moench, Dietmar/ Weinmann, Norbert (Hrsg.)	Kommentar zum Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, 62. Nachlieferung (Stand: 1.10.2012), Freiburg (zitiert: *Bearbeiter* in *Moench/Weinmann*, ErbStG).
Mössner, Manfred/ Fuhrmann, Sven (Hrsg.)	Außensteuergesetz – Kommentar, 2. Auflage, Herne, 2011 (zitiert: *Bearbeiter* in *Mössner/Fuhrmann* (Hrsg.), AStG).
Mudgan, Benno	Die gesammelten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich, Berlin, 1899 (Neudruck Aalen, 1979) (zitiert: *Mudgan*, Materialien zum BGB).
Müller, Michael	Änderung, Widerruf, Beendigung, Auflösung und Abwicklung der Privatstiftung in *Csoklich, Peter/Müller, Michael/Gröhs, Bernhard/Helbich, Franz* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, Wien, 1994, S. 267 - 291 (zitiert: *Müller* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz).
Muscheler, Karlheinz	Das vertragliche Stiftungsgeschäft, ZEV 2003, S. 41 - 49.
Muscheler, Karlheinz	Plädoyer für ein staatsfreies Stiftungsrecht, ZRP 2000, S. 390 - 395.
Muscheler, Karlheinz	Stiftungsrecht – gesammelte Beiträge, 2. unveränderte Auflage, 2011, Baden-Baden (zitiert: *Muscheler*, Stiftungsrecht).
Muscheler, Karlheinz	Stiftungsrecht und Gemeinwohlgefährdung, NJW 2003, S. 3161 - 3166.
Musil, Andreas/ Fähling, Lars	Neue Entwicklungen bei den europarechtlichen Rechtfertigungsgründen im Bereich des Ertragsteuerrechts, DStR 2010, S. 1501 - 1505.
Naumann zu Grünberg, Klaus-Dieter	Die Stiftung in der Unternehmensnachfolge mit Auslandsbezug: Einsatzmöglichkeiten und Stiftungsstatut, ZEV 2012, S. 569 - 575.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Neuhoff, Klaus — Die gemeinwohlkonforme Allzweckstiftung als Gegenstand des Stiftungsrechts des BGB in *Hauer, Rolf/Goerdeler, Reinhard/Kreuser, Kurt/Pölnitz-Egloffstein, Frhr. Winfried von.* (Hrsg.), Deutsches Stiftungswesen 1977 – 1988, Bonn, 1989, S. 61 - 93 (zitiert *Neuhoff* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988).

Nissel, Reinhard — Das neue Stiftungsrecht, Baden-Baden, 2002 (zitiert: *Nissel*, Das neue Stiftungsrecht).

Nowotny, Christian — Die Organisation der Privatstiftung in *Csoklich, Peter/Müller, Michael J./Gröhs, Bernhard/Helbich, Franz* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, Wien, 1994, S. 145 - 174 (zitiert: *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz).

Nowotny, Christian — Fragen des neuen Privatstiftungsgesetzes, GesRZ 1994, S. 1 - 12.

Nowotny, Christian — Privatstiftungen „in troubles", RdW 2009, S. 834 - 836.

Nowotny, Christian — Zum Mythos des Verbots der Selbstzweckstiftung, ZfS 2006, S. 4 - 12.

Nowotny, Georg — Die Anforderungen an die Stiftungsurkunde aus dem Blickwinkel des Firmenbuchgerichts in *Gassner, Wolfgang/Göth, Philip/Gröhs, Bernhard/Lang, Michael* (Hrsg.), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, Wien, 2000, S. 145 - 164 (zitiert: *G. Nowotny* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen).

Nowotny, Georg — Kann das Gericht eine Selbstzweckstiftung auflösen? GeS 2005, S. 228 - 231.

Nunner-Krautgasser, Bettina — Das neue österreichische Insolvenzverfahren nach dem Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 – ein Überblick, ZInsO 2011, S. 117 - 124.

Oertzen, Christian von — Aktuelle Besteuerungsfragen inländischer Familienstiftungen in *Wachter, Thomas* (Hrsg.), Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag – Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, S. 1390 - 1398, Bonn, 2009 (zitiert: *v. Oertzen* in FS Spiegelberger).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Oertzen, Christian von	Asset-Protection im deutschen Recht, Angelbachtal, 2007 (zitiert: *v. Oertzen*, Asset-Protection im deutschen Recht).
Oertzen, Christian von	Vorbereitungen für den großen Ersatzerbschaftsteuertermin zum 1. Januar 2014, DStR 2012/Beihefter 2, S. 37 - 52.
Oertzen, Christian von/ Friz, Fabian	Steuerliche Fragen der neuen (Familien-) Verbrauchsstiftung nach dem „Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts“, BB 2014, S. 87 - 91.
Oertzen, Christian von/ Hosser, Marcus	Asset-Protection mit inländischen Familienstiftungen, ZEV 2010, S. 168 - 174.
Offerhaus, Tom	Die Neuregelung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen in *Fraberger, Friedrich/Petritz, Michael* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning, Wien, 2011, S. 633 - 644 (zitiert: *Offerhaus* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Handbuch Estate Planning).
Oppel, Florian	Zur Diskussion um die Besteuerung von Destinatszahlungen vor der erwarteten Klärung dieser Frage durch den BFH, SAM 2010, S. 173 - 177.
Orth, Manfred	Stiftungen und Unternehmenssteuerreform, DStR 2001, S. 325 - 337.
Orth, Manfred	Stiftungsvermögen im Zeitraum zwischen Todestag des Stifters und Genehmigung der Stiftung, ZEV 1997, S. 327 - 329.
Ortmann-Babel, Martina/ Bolik, Andreas S./ Zöllner, Daniel	An Ende zahlen alle drauf – Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden im Überblick, SteuK 2013, S. 89 - 93.
Palandt, Otto	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 61. Auflage, München, 2002 (zitiert: *Bearbeiter* in *Palandt,* BGB[61]).
Palandt, Otto	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 72. Auflage, München, 2013 (zitiert: *Bearbeiter* in *Palandt*, BGB).
Papst, Stefan	„Wiederbelebung“ der GrESt, *Fraberger, Friedrich/Petritz, Michael* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, Wien, 2008, S. 22 - 31 (zitiert: *Papst* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Pauli, Rudolf	Steuerrechtliche Auswirkungen auf Stifterebene bei Errichtung einer Stiftung, FR 2011, S. 600 - 607.
Pauli, Rudolf	Stiftung und Testamentsvollstreckung als Gestaltungsmittel zur Sicherung des Erblasserwillens, ZEV 2012, S. 461 - 466.
Peperkorn, Wiebke	Österreich: Neuregelung der Vermögenszuwachssteuer, IStR-LB 2012, S. 95 - 96 (I. Teil) und S. 98 - 100 (II. Teil).
Perl, Josef	Zum Recht der Familienstiftungen in Preussen in Festgabe der Rechtsanwaltschaft des Kammergerichts für den Geheimen Justizrath Dr. Richard Wilke zum XI. September MDCCCC, Berlin, 1900, S. 227 - 246 (zitiert: *Perl* in FS Wilke).
Perscha, Alice/ Stögner, Markus	Das Verlassenschaftsverfahren in Österreich – ein kurzer Überblick, ZErb 2008, S. 375 - 383.
Petritz, Michael	Die neue Meldeverpflichtung für Schenkungen in *Fraberger, Friedrich/Petritz, Michael* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, Wien, 2008, S. 7 - 15 (zitiert: *Petritz* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz).
Petritz, Michael	Weitergeltung des ErbStG über den 31.7.2008 hinaus und daraus resultierende Fragestellungen in *Fraberger, Friedrich/Petritz, Michael* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz, Wien, 2008, S. 32 - 43 (zitiert: *Petritz* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg.), Das neue Schenkungsmeldegesetz).
Piltz, Detlev	Die österreichische Privatstiftung in der Nachfolgegestaltung – für Steuerinländer tabu? ZEV 2000, S. 378 - 381.
Rauscher, Thomas/ Wax, Peter/ Wenzel, Joachim (Hrsg.)	Münchener Kommentar zur Zivilprozessordnung mit Gerichtsverfassungsgesetz und Nebengesetzen – Band 1, 4. Auflage, München, 2013 (zitiert: *Bearbeiter* in Münchener Kommentar ZPO).
Rawert, Peter	Anmerkung zu LG Baden-Baden, Urt. v. 31.7.1998, 2 O 70/98, ZEV 1999, S. 153 - 154.
Rawert, *Peter*	Anmerkungen zu OLG Hamburg v. 31.8.1994 – Az. 13 U 33/93, ZIP 1994, S. 1952 - 1953.
Rawert, Peter	Der Einsatz der Stiftung zu stiftungsfremden Zwecken, ZEV 1999, S. 294 - 298.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rawert, Peter — Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale – Stiftungszweck, Stiftungsvermögen, Stiftungsorganisation in *Hopt, Klaus/Reuter, Dieter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, 2001, S. 109 - 137 (zitiert: *Rawert* in *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa).

Rawert, Peter — Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht – Laudatio zur Verleihung des Helmut-Schippel-Preises 2006 an Dominique Jakob in *Hager, Johannes* (Hrsg.), Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht, Baden-Baden, 2008, S. 18 - 31 (*Rawert* in *Hager* (Hrsg.), Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht).

Rawert, Peter — Kirchmann, Wittgenstein und die unternehmensverbundene Stiftung, ZEV 1999, 426 - 427.

Rawert, Peter/ Ajzensztejn, Andrea — Stiftungsrecht im Nationalsozialismus in *Campenhausen, Axel von/Kronke, Werner/Werner, Olaf* (Hrsg.), Stiftungen in Deutschland und Europa, Düsseldorf, 1998, S. 157 - 181 (zitiert: *Rawert/Ajzensztejn* in *v. Campenhausen/Kronke/Werner* (Hrsg.), Stiftungen in Deutschland und Europa).

Reimann, Wolfgang — Die rechtsfähigen Stiftungen in Kautelarpraxis, DNotZ 2012, S. 250 - 269.

Reiter, Christian/ Fritz, Thomas — Die österreichische Familienstiftung – Ein Gestaltungsinstrument der Nachfolgeplanung, Die Stiftung – Sonderheft März 2010, S. 28 - 29.

Reuter, Dieter — Stiftungsform, Stiftungsstruktur und Stiftungszweck – Zu neueren Thesen über die Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, AcP 2007 (207), S. 1 - 27.

Reuter, Dieter — Wiederbelebung der Fideikommisse im Rechtskleid der privatnützigen Stiftung in *Hoyer, Andreas/Hattenhauer, Hans/Meyer-Pritzl, Rudolf/Schubert, Werner* (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Jörn Eckert, Baden-Baden, 2008, S. 677 - 693 (zitiert: *Reuter* in GS Eckert).

Richter, Andreas — Länderbericht Deutschland in *Richter, Andreas/Wachter, Thomas* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbachtal, 2007, S. 763 - 824 (zitiert: *Richter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Richter, Andreas — Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, Berlin, 2001 – zugl. Diss., Regensburg, 2000 (zitiert: *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation).

Riedmann, Helmut — Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters, Wien 2004 – zugl. Diss., Insbruck, 2003 (zitiert: *Riedmann*, Privatstiftung und Schutz der Gläubiger des Stifters).

Riewe, Anne Deike — Aktuelles Internationales und ausländisches Insolvenzrecht Juni/Juli 2010, NZI 2010, S. 640 - 642.

Rixecker, Roland/ Säcker, Franz Jürgen (Hrsg.) — Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Recht, Bd. 9: Erbrecht, 5. Auflage, München 2010 (*Bearbeiter* in Münchener Kommentar BGB[5]).

Rixecker, Roland/ Säcker, Franz Jürgen (Hrsg.) — Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Recht, Bd. 3: Schuldrecht – Besonderer Teil, 6. Auflage, München, 2012 (*Bearbeiter* in Münchener Kommentar BGB).

Rödder, Thomas — Steuergestaltung aus Sicht der Beratungspraxis in *Hüttemann, Rainer* (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, Köln, 2010, S. 94 - 116 (zitiert: *Rödder* in *Hüttemann* (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch).

Röthel, Anne — Pflichtteil und Stiftungen: Generationengerechtigkeit versus Gemeinwohl, ZEV 2006, S. 8 - 12.

Röthel, Anne — Was bringt die Pflichtteilsreform für Stiftungen, ZEV 2008, S. 112 - 116.

Säcker, Franz Jürgen/ Rixecker, Roland (Hrsg.) — Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1: Allgemeiner Teil §§ 1 – 240 – ProstG – AGG, 6. Auflage, München, 2012 (zitiert: *Bearbeiter* in Münchener Kommentar BGB).

Säcker, Franz Jürgen/ Rixecker, Roland (Hrsg.) — Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1: Allgemeiner Teil §§ 1 – 240 – AGB-Gesetz, 4. Auflage, München, 2001 (zitiert: *Bearbeiter* in Münchener Kommentar BGB).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Säcker, Franz Jürgen/ Rixecker, Roland (Hrsg.) — Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1: Allgemeiner Teil §§ 1 - 240 – ProstG, 5. Auflage, München, 2006 (zitiert: *Bearbeiter* in Münchener Kommentar BGB).

Saenger, Ingo/ Arndt, Ingo — Reform des Stiftungsrechts: Auswirkungen auf unternehmensverbundene Stiftungen und privatnützige Stiftungen, ZRP 2000, S. 13 - 19.

Sandgruber, Roman — Die Bedeutung von Stiftungen in Österreich – Historische Entwicklung in *Eiselsberg, Maximilian* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2008, Wien et al., 2008, S. 33 - 41 (zitiert: *Sandgruber* in *Eiselsberg*, Jahrbuch Stiftungsrecht 2008).

Sandgruber, Roman — Die Geschichte der Vermögensbildung und Veranlagung in Europa, ÖJZ 1993, S. 224 - 230.

Schauer, Martin — Erbrechtliche Probleme der Privatstiftung in *Csoklich, Peter/Müller, Michael J./Gröhs, Bernhard/Helbich, Franz* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, Wien, 1994, S. 107 - 143 (zitiert: *Schauer* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz).

Schauer, Martin — Privatstiftung und Erbrecht in *Gassner, Wolfgang/Göth, Philip/ Gröhs, Bernhard/Lang, Michael* (Hrsg.), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, Wien, 2000, S. 15 - 36 (zitiert: *Schauer* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen).

Schauhoff, Stephan (Hrsg.) — Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Auflage, München, 2010 (zitiert: *Bearbeiter* in *Schauhoff* (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit).

Scherer, Stephan (Hrsg.) — Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 3. Auflage, München, 2010 (zitiert: *Bearbeiter* in *Scherer* (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht).

Schiffer, K. Jan (Hrsg.) — Die Stiftung in der Beraterpraxis, 3. Auflage, Bonn, 2013 (zitiert: *Bearbeiter* in *Schiffer* (Hrsg.), Die Stiftung in der Beraterpraxis).

Schiffer, K. Jan — Aktuelles Beratungs-Know-How Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DStR 2005, S. 508 - 512.

Schiffer, K. Jan — Die unternehmensverbundene Stiftung ist im Gerede, ZEV 1999, S. 424 - 426.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Schiffer, K. Jan — Stiftungen und Familie: Anmerkungen zu „Familienstiftungen“ in *Wachter, Thomas* (Hrsg.), Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag – Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Bonn, 2009, S. 1358 - 1369 (zitiert: *Schiffer* in FS Spiegelberger).

Schiffer, *K. Jan* — Zur Entwicklung des Stiftungszivilrechts in den Jahren 2000 bis 2003, NJW 2004, S. 2497 - 2500.

Schiffer, K. Jan/ Fries, Christel — Ersatzerbschaftsteuer und „sale and lease back“- eine Skizze zu aktuellen Fragen der Familienstiftung, ZErb 2006, S. 115 - 118.

Schiffer, K. Jan/ Pruns, Matthias — Die unternehmensverbundene Stiftung – ein Überblick zur vielfältigen Praxis, BB 2013, S. 2755 - 2763.

Schlüter, Andreas — Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung – Ein Rechtsvergleich Deutschland, Frankreich, Italien, England, USA, München, 2004 – zugl. Habil., Köln, 2003 (zitiert: *Schlüter*, Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung).

Schmidt, Karsten (Hrsg.) — Münchener Kommentar zum HGB, 3. Aufl., München, 2010 (zitiert: *Bearbeiter* in Münchener Kommentar HGB).

Schmidt, Karsten — Konzessionssystem und Stiftungsrecht – Bemerkungen zum Entwurf eines Stiftungsförderungsgesetzes der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen in *Campenhausen, Axel Frhr. von/Kronke, Herbert/Werner, Olaf* (Hrsg.), Stiftungen in Deutschland und Europa, S. 229 - 242 (zitiert: *Schmidt* in *v. Campenhausen/Kronke/Werner* (Hrsg.), Stiftungen in Deutschland und Europa).

Schmidt, Karsten — Stiftungswesen – Stiftungsrecht – Stiftungspolitik, Bergisch Gladbach, 1987 (zitiert: *Schmidt*, Stiftungswesen).

Schmidt, Karsten — Wohin steuert die Stiftungspraxis?, DB 1987, S. 261 - 263.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Schmitt, Michael — Der mühsame Weg zu einem neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht in *Spindler, Wolfgang/Tipke, Klaus/Rödder, Thomas* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, Köln, 2009, S. 1079 - 1105 (zitiert *Schmitt* in FS Schaumburg).

Schmoeckl, Matthias/ Rückert, Joachim/ Zimmermann, Reinhard (Hrsg.) — Historisch-kritischer Kommentar zum BGB, Bd 1: Allgemeiner Teil §§ 1 - 240, Tübingen, 2003 (zitiert: *Bearbeiter* in *Schmoeckl/Rückert/Zimmermann*, HkK BGB Bd. 1).

Schön, Wolfgang — Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht in *Schön, Wolfgang* (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln, 1997, S. 743 - 777 (zitiert: *Schön* in GS Knobbe-Keuk).

Schulte, Wilfried — Erbschaftsteuerrecht, Heidelberg et al., 2010 (zitiert: *Schulte*, Erbschaftsteuerrecht).

Schulz, Kay Alexander — Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz, Wiesbaden, 2010 – zugl. Diss., Halle, 2010 (zitiert: *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz).

Schulze, Reiner — Historischer Hintergrund des Stiftungsrechts in *Hauer, Rolf/Goerdeler, Reinhard/Kreuser, Kurt/Pölnitz-Egloffstein, Frhr. Winfried von* (Hrsg.), Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988, Bonn, 1989, S. 29 - 59 (zitiert: *Schulze* in Deutsches Stiftungswesen 1977 - 1988).

Schwarz, Christian — Zur Neuregelung des Stiftungsprivatrechts, DStR 2002, S. 1718 - 1725 (Teil 1) und 1767 - 1773 (Teil 2).

Schwarz, Christian — Zur Zulässigkeit landesrechtlicher Vorschriften über die Familien- und Unternehmensstiftung in ZEV 2003, S. 306 - 313.

Schwarze, Jürgen (Hrsg.) — EU-Rechtskommentar, 3. Auflage, Baden-Baden, 2012 (zitiert: *Bearbeiter* in *Schwarze* (Hrsg.), EU-Rechtskommentar).

Schwarze, Jürgen — Europäisches Verwaltungsrecht, 2. Auflage, Baden-Baden, 2005 (zitiert: *Schwarze*, Europäisches Verwaltungsrecht).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Seelmann, Walther/ Klässel, Oskar	Das Recht der Familienfideikommisse und anderen Familiengüter, Berlin, 1920 (zitiert: *Seelmann/Klässel*, Das Recht der Familienfideikommisse und anderen Familiengüter).
Seidel, Karsten	Stiftungs- und Stiftungssteuerrecht – aktuelle Beratungsschwerpunkte – Gesetzgebung, Finanzverwaltung und Rechtsprechung, ErbStB 2010, S. 204 - 215.
Seifart, Werner/ Campenhausen, Axel Frhr. von (Hrsg.)	Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage, München, 2009 (zitiert: *Bearbeiter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch).
Seifart, Werner/ Campenhausen, Axel Frhr. von (Hrsg.)	Stiftungsrechtshandbuch, 2. Auflage, München, 1999 (zitiert: *Bearbeiter* in *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechtshandbuch²).
Soergel, Hs. Th.	Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen – Kommentar, Bd. 1: Allgemeiner Teil (§§ 1 - 103), Stuttgart et al., 2000 (zitiert: *Bearbeiter* in *Soergel*, §§ 1 - 103 BGB).
Söffing, Matthias	Die österreichische Privatstiftung – Ertrag- und erbschaftsteuerliche Aspekte beim Blick ins Nachbarland, ErbStB 2007, S. 219 - 225.
Sorg, Martin H.	Die Familienstiftung – Wesen, Probleme, Gestaltungsvorschläge für die Praxis, Baden-Baden, 1984 – zugl. Diss., Stuttgart, 1984 (zitiert: *Sorg*, Die Familienstiftung).
Spiegelberger, Sebastian	Die Familienstiftung – ein neuer Star – Über die Vorteile dieser Rechtsform, ErbStB 2005, S. 43 - 47.
Spiegelberger, Sebastian	Vermögensnachfolge, 2. Auflage, 2010, München (zitiert: *Spiegelberger*, Vermögensnachfolge).
Stammer, Otto	Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens, Eisenstadt, 1983 (zitiert: *Stammer*, Handbuch des österreichischen Stiftungs- und Fondswesens).
Staudinger, Johannes von	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Allgemeiner Teil, §§ 21 - 103, 13. Bearbeitung, Berlin, 1995 (zitiert: *Bearbeiter* in *Staudinger*, §§ 21 - 103[13] BGB).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Staudinger, Johannes von — Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Buch 1 – Allgemeiner Teil, §§ 80 - 89, Berlin, 2011 (zitiert: *Bearbeiter* in *Staudinger*, §§ 80 - 89 BGB).

Staudinger, Johannes von — Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Erstes Buch – Allgemeiner Teil §§ 1 - 89, Verschollenheitsgesetz, 12. Bearbeitung, Berlin, 1980 (zitiert: *Bearbeiter* in *Staudinger*, §§ 1 - 89[12] BGB).

Staudinger, Johannes von — Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Erstes Buch – Allgemeiner Teil §§ 1 - 89, Verschollenheitsgesetz, 11. Bearbeitung, Berlin, 1957 (zitiert: *Bearbeiter* in *Staudinger*, §§ 1 - 89 BGB[11]).

Staudinger, Johannes von — Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Buch 2 – Recht der Schuldverhältnisse §§ 516 - 534 (Schenkungsrecht), Berlin, 2005 (zitiert: *Bearbeiter* in Staudinger, §§ 516 - 534 BGB).

Steiner Anton — Österreichischer Verfassungsgerichtshof: Verfassungswidrigkeit des österreichischen Erbschaftssteuerrechts, ZEV 2007, S. 239 - 240.

Steiner, Anton — Die österreichische Privatstiftung – Wann ist ihre Gründung aus Sicht des deutschen Steuerrechts sinnvoll?, ErbStB 2008, S. 96 - 99.

Steiner, Anton — Österreich: Verfassungswidrigkeit der Schenkungssteuer, ZEV 2007, S. 430.

Steiner, Anton — Österreichische Erbschaftsteuer auf dem Prüfstand – Folgerungen für die deutsch-österreichische Beratungspraxis, ErbStB 2007, S. 48 - 50.

Steiner, Anton — Verfassungswidrigkeit der österreichischen Erbschaftsteuer – Mögliche Folgen für die deutsch-österreichische Beratungspraxis, ErbStB 2007, S. 147 - 149.

Steiner, Anton — Wegfall des DBA mit Österreich – Folgen für die deutsch-österreichische Beratungspraxis, ErbStB 2008, S. 60 - 62.

Stengel, Arndt — Stiftung und Personengesellschaft, Baden-Baden, 1993 – zugl. Diss., Trier, 1991 (zitiert: *Stengel*, Stiftung und Personengesellschaft).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Stern, Elisabeth — Die Organisation der Stiftung und ihre Eignung als Unternehmensform nach Handels- und Gesellschaftsrecht in *Csoklich, Peter/Müller, Michael* (Hrsg.), Die Stiftung als Unternehmer, Wien, 1994, S. 67 - 97 (zitiert: *Stern* in *Csoklich/Müller* (Hrsg.), Die Stiftung als Unternehmer).

Stewen, Tobias — Der EuGH und die nationale Steuerhoheit – Spannungsverhältnis und Konfliktlösung, EuR 2008, S. 445 - 468.

Strachwitz, Rupert Graf — Tradition des deutschen Stiftungswesens – ein Überblick in *Strachwitz, Rupert Graf/Mercker, Florian* (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, Berlin, 2005, S. 33 - 45 (zitiert: *Strachwitz* in *Strachwitz/Merker*, Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis).

Strasser, Rudolf — Gedanken zu einem aus Begünstigten zusammengesetzten Beirat einer Familienstiftung, JBl. 2000, S. 487 - 494.

Strickrodt, Georg — Stiftungsrecht – Geltende Vorschriften und rechtspolitische Vorschläge, Baden-Baden, 1977 (zitiert: *Strickrodt*, Stiftungsrecht).

Studienkommission des Deutschen Juristentages — Vorschläge zur Reform des Stiftungsrechts – Bericht der Studienkommission des Deutschen Juristentags, München, 1968 (zitiert: *Studienkommission des DJT*, Vorschläge zur Reform des Stiftungsrechts).

Stumpf, Christoph/ Suerbaum, Joachim/ Schulte, Martin/ Pauli, Rudolf — Stiftungsrecht, Kommentar, München, 2011 (zitiert: *Bearbeiter* in *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht).

Thole, Larissa — Die Stiftung in Gründung, Bonn, 2009 – zugl. Diss., Bonn, 2008 (zitiert: *Thole*, Die Stiftung in Gründung).

Thömmes, Otmar — Erbschaftsteuer und ausländische Familienstiftung in *Drüen, Klaus-Dieter* (Hrsg. i. A. der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, Herne, 2009, S. 107 - 123 (zitiert: *Thömmes*, JbFSt 2009/2010).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Thömmes, Otmar — Tatbestandsmäßigkeit und Rechtfertigung steuerlicher Diskriminierungen nach EG-Recht in *Schön, Wolfgang* (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln, 1997, S. 795 - 834 (zitiert: *Thömmes* in GS Knobbe-Keuk).

Thömmes, Otmar/ Lang, Michael/ Schuch, Josef — Vorwort in *Thömmes, Otmar/Lang, Michael/Schuch, Josef* (Hrsg.), Investitions- und Steuerstandort Österreich – Wirtschaftliche und steuerliche Rahmenbedingungen, 2. Auflage, München et al., 2005, S. V - VII (zitiert: *Thömmes/Lang/Schuch* in *Thömmes/Lang/Schuch* (Hrsg.), Investitions- und Steuerstandort Österreich).

Thömmes, Otmar/ Stockmann, Frank — Familienstiftung und Gemeinschaftsrecht: Verstößt § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG gegen Diskriminierungsverbote des EGV?, IStR 1999, S. 261 - 268.

Thymm, Niels — Das Kontrollproblem der Stiftung und die Rechtsstellung der Destinatäre, Köln, 2007 – zugl. Diss., Hamburg, 2005 (zitiert: *Thymm*, Das Kontrollproblem der Stiftung und die Rechtsstellung der Destinatäre).

Tiedtke, Klaus/ Mohr, Martin — Die Grundfreiheiten als zulässiger Maßstab für die direkten Steuern, EuZW 2008, S. 424 - 428.

Tielmann, Jörgen — Die Familienverbrauchsstiftung, NJW 2013, S. 2934 - 2939.

Timmer, Karsten — Motive, Erfahrungen und Ziele von Stiftern in *Richter, Andreas/Wachter, Thomas* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbachtal, 2007, S. 1 - 20 (zitiert: *Timmer* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts).

Tipke, Klaus/ Lang, Joachim — Steuerrecht, 19. Auflage, Köln, 2008 (zitiert: *Bearbeiter* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht[19]).

Tipke, Klaus/ Lang, Joachim — Steuerrecht, 20. Auflage, Köln, 2010 (zitiert: *Bearbeiter* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht[20]).

Tipke, Klaus/ Lang, Joachim — Steuerrecht, 21. Auflage, Köln, 2013 (zitiert: *Bearbeiter* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Tolksdorf, Georg — Stiftungsgeschäftliche Vermögensausstattung und Schenkung, Baden-Baden, 2004 – zugl. Diss., Osnabrück, 2005 (zitiert: *Tolksdorf*, Stiftungsgeschäftliche Vermögensausstattung und Schenkung).

Torggler, Hellwig — „Aussichtsratsähnliche" Begünstigtenbeiräte nach „Beiratsentscheidung" und „Rechtsanwaltsentscheidung" in *Eiselsberg, Maximilian* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, Wien, 2010, S. 51 - 60 (zitiert: *Torggler* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010).

Torggler, Hellwig — Anmerkungen zu OGH 6 Ob 42/09h über die zulässigen Befugnisse eines begünstigten Stifters oder eines begünstigtendominierten Beirats, JBl. 2010, S. 336 - 339.

Torggler, Hellwig — Die Familien-Privatstiftung aus Sicht der Nachfolge-Generation in *Eiselsberg*, *Maximilian* (Hrsg.), Stiftungsrechtsjahrbuch 2008, Wien et al., 2008, S. 91 - 108 (zitiert: *Torggler* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Stiftungsrechtsjahrbuch 2008).

Troll, Max — Ersatzerbschaftsteuer als dauernde Last, BB 1982, S. 1663 - 1664.

Troll, Max/ Gebel, Dieter/ Jülicher, Marc — Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, 44. Ergänzungslieferung (Stand: 31.3.2012), München (zitiert: *Bearbeiter* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG).

Varro, Daniel — Stiftungseingangssteuer – Eine systematische Darstellung, Wien, 2009 (zitiert: *Varro*, Stiftungseingangssteuer).

Viskorf, Hermann-Ulrich/ Knobel, Wolfgang/ Schuck, Stephan/ Wälzholz, Eckhard (Hrsg.) — Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz – Kommentar, 4. Auflage, Herne, 2012 (zitiert: *Bearbeiter* in *Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz* (Hrsg.), ErbStG).

Volkholz, Thorsten — Geltung und Reichweite der Privatautonomie bei der Errichtung von Stiftungen, Frankfurt a. M. et al., 2008 – zugl. Diss., Kiel, 2007 (zitiert: *Volkholz*, Geltung und Reichweite der Privatautonomie bei der Errichtung von Stiftungen).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wachter, Thomas — Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erneut auf dem Prüfstand des BVerfG, DStR 2012, S. 2301 - 2309.

Wachter, Thomas — Erbersatzsteuer für Familienstiftungen in *Richter, Andreas/Wachter, Thomas* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Angelbachtal, 2007, S. 541 - 606 (zitiert: *Wachter* in *Richter/Wachter* (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts).

Wachter, Thomas — Steuerliche Behandlung von Stiftungen zwischen Errichtung und Anerkennung, ZEV 2003, S. 445 - 449.

Wachter, Thomas — Steueroptimale Nachlassplanung mit einer österreichischen Privatstiftung, DStR 2000, S. 1037 - 1047.

Wachter, Thomas — Stiftungsgründung und Grunderwerbsteuer, DStR 2012, S. 1900 - 1903.

Wagner, Frank/ Walz, Rainer — Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, Baden-Baden, 2007 (zitiert: *Wagner/Walz*, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung).

Wassermeyer, Franz (Hrsg.) — Doppelbesteuerung – Kommentar zu allen Doppelbesteuerungsabkommen, 120. Ergänzungslieferung (Stand: Okt. 2012), München (zitiert: *Bearbeiter* in *Wassermeyer* (Hrsg.), DBA).

Wassermeyer, Franz — Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf Auskehrungen von Stiftungen, DStR 2006, S. 1733 - 1736.

Weber-Grellet, Heinrich — Neu-Justierung der EuGH-Rechtsprechung, DStR 2009, S. 1229 - 1236.

Werkusch, Claudia — Gründung der Privatstiftung in *Doralt, Peter/Kalss, Susanne* (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts: eine Bilanz nach sieben Jahren, Wien, 2001, S. 71 - 104 (zitiert: *Werkusch* in *P. Doralt/Kalss*, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts).

Werner, Olaf/ Saenger, Ingo (Hrsg.) — Die Stiftung – Recht, Steuern, Wirtschaft, Bd. 1: Stiftungsrecht, Berlin, 2008 (zitiert: *Bearbeiter* in *Werner/Saenger* (Hrsg.), Die Stiftung).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wiesner, Werner — Die laufende Besteuerung der Privatstiftung in *Csoklich, Peter/Müller, Michael J./Gröhs, Bernhard/Helbich, Franz* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, Wien, 1994, S. 175 - 231. (zitiert: *Wiesner* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz).

Wiesner, Werner — Entwurf eines Privatstiftungsgesetzes – Abgabenrechtlicher Teil, RdW 1993, S. 30 - 32.

Wilmowsky, Peter von — Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs in *Ehlers, Dirk* (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 3. Auflage, Berlin, 2009, S. 402 - 433 (zitiert: *v. Wilmowsky* in *Ehlers* (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten).

Wilms, Heinrich/ Jochum, Georg/ Götz, Hellmut (Hrsg.) — Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Grunderwerbsteuergesetz – Kommentar, 62. Ergänzungslieferung (Stand: Februar 2013), Bonn (zitiert: *Bearbeiter* in *Wilms/Jochum* (Hrsg.), ErbStG).

Wünsche, Sybille — Die Abgrenzung der Grundfreiheiten bei der Vererbung von Drittstaatenvermögen – Die Entscheidung Scheunemann im Kontext der bisherigen Rechtsprechung, IStR 2012, S. 785 - 790.

Zensus, Janina/ Schmitz, Benedikt — Die Familienstiftung als Gestaltungsinstrument zur Vermögensübertragung und –sicherung, NJW 2012, S. 1323 - 1329.

Zimmer, Daniel/ Raab, Karin — Inspire Art und Stiftungen in *Walz, Rainer/Kötz, Hein/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten* (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2004, S. 105 - 134 (zitiert: *Zimmer/Raab* in Non Profit Law Yearbook 2004).

Zimmermann, Klaus — Die Entwicklung des Stiftungsrechts 2013, NJW 2013, S. 3557 - 3563.

Zollner, Johannes — Die „Beiratsentscheidung“ und die „Rechtsanwaltsentscheidung“ des OGH im Lichte von Lehre und Rechtsprechung in *Eiselsberg, Maximilian* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010, Wien, 2010, S. 41 - 50 (zitiert: *Zollner* in *Eiselsberg* (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2010).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zollner, Johannes Die eigennützige Privatstiftung aus dem Blickwinkel der Stiftungsbeteiligten, Wien, 2011 – zugl. Habil., Wien, 2010 (zitiert: *Zollner,* Die eigennützige Privatstiftung).

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Anhang

A. Österreichische Normen[1518]

I. Privatstiftungsgesetz (PSG)[1519]

§ 1 – Begriff

(1) Die Privatstiftung im Sinn dieses Bundesgesetzes ist ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muß ihren Sitz im Inland haben.
(2) Eine Privatstiftung darf nicht
   1. eine gewerbsmäßige Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, ausüben;
   2. die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen;
   3. unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft sein.

§ 2 – Name

Der Name einer Privatstiftung hat sich von allen im Firmenbuch eingetragenen Privatstiftungen deutlich zu unterscheiden; er darf nicht irreführend sein und muß das Wort „Privatstiftung" ohne Abkürzung enthalten.

§ 3 – Stifter, Zustiftung

(1) Stifter einer Privatstiftung können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen sein. Eine Privatstiftung von Todes wegen kann nur einen Stifter haben.
(2) Hat eine Privatstiftung mehrere Stifter, so können die dem Stifter zustehenden oder vorbehaltenen Rechte nur von allen Stiftern gemeinsam ausgeübt werden, es sei denn, die Stiftungsurkunde sieht etwas anderes vor.
(3) Rechte des Stifters, die Privatstiftung zu gestalten, gehen nicht auf die Rechtsnachfolger über.
(4) Wer einer Privatstiftung nach ihrer Entstehung Vermögen widmet (Zustiftung), erlangt dadurch nicht die Stellung eines Stifters.

§ 4 - Stiftungsvermögen

Der Privatstiftung muß ein Vermögen im Wert von mindestens 70 000 Euro gewidmet werden.

1518 Der Text aller wesentlichen österreichischen Gesetze ist im Internet unter http://www.ris.bka.gv.at/ (Rechtsinformationssystem des österreichischen Bundeskanzleramtes) oder www.jusline.at (privater Anbieter) abrufbar (zuletzt jeweils besucht: 01.05.2013, 18.19 Uhr).

1519 öBGBl. Nr. 694/1993 zuletzt geändert durch öBGBl. I Nr. 111/2010.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

§ 5 – Begünstigter

Begünstigter ist der in der Stiftungserklärung als solcher Bezeichnete. Ist der Begünstigte in der Stiftungserklärung nicht bezeichnet, so ist Begünstigter, wer von der vom Stifter dazu berufenen Stelle (§ 9 Abs. 1 Z 3), sonst vom Stiftungsvorstand als solcher festgestellt worden ist. Der Stiftungsvorstand hat den in diesem Sinne festgestellten Begünstigten dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Privatstiftung zuständigen Finanzamt unverzüglich elektronisch mitzuteilen.

§ 6 – Letztbegünstigter

Letztbegünstigter ist derjenige, dem ein nach Abwicklung der Privatstiftung verbleibendes Vermögen zukommen soll.

§ 7 – Errichtung und Entstehung der Stiftung

(1) Die Privatstiftung wird durch eine Stiftungserklärung errichtet; sie entsteht mit der Eintragung in das Firmenbuch.
(2) Für Handlungen im Namen der Privatstiftung vor der Eintragung in das Firmenbuch haften die Handelnden zur ungeteilten Hand.

§ 8 – Privatstiftung von Todes wegen

(1) Die Privatstiftung von Todes wegen wird durch letztwillige Stiftungserklärung errichtet.
(2) Liegt eine solche Stiftungserklärung vor, so ist der gegebenenfalls bestellte erste Stiftungsvorstand im Verlassenschaftsverfahren zu verständigen.
(3) Ist die Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch nicht in angemessener Frist zu erwarten, so ist auf Antrag oder von Amts wegen vom Gericht ein Stiftungskurator zu bestellen; dieser hat
    1. für das Entstehen der Privatstiftung Sorge zu tragen und erforderlichenfalls den ersten Stiftungsvorstand sowie den ersten Aufsichtsrat zu bestellen;
    2. bis zur Bestellung des Stiftungsvorstands den Anspruch aus der Stiftungserklärung geltend zu machen und das gewidmete Vermögen zu verwalten.
(4) Der Stiftungskurator ist vom Gericht zu entheben, sobald die Privatstiftung entstanden oder wenn ihre Entstehung unmöglich ist.
(5) Der Stiftungskurator hat Anspruch auf Ersatz seiner Barauslagen und auf angemessene Entlohnung seiner Mühewaltung. Diese Beträge bestimmt das Gericht. Gegen die Bestimmung kann Rekurs ergriffen werden, gegen die Entscheidung des Gerichts zweiter Instanz ist der Rekurs ausgeschlossen. Der Anspruch besteht gegen die Privatstiftung und, wenn diese nicht entstanden ist, gegen den Rechtsnachfolger des Stifters.

§ 9 – Stiftungserklärung

(1) Die Stiftungserklärung hat jedenfalls zu enthalten:
    1. die Widmung des Vermögens;
    2. den Stiftungszweck;
    3. die Bezeichnung des Begünstigten oder die Angabe einer Stelle, die den Begünstigten festzustellen hat; dies gilt nicht, soweit der Stiftungszweck auf Begünstigung der Allgemeinheit gerichtet ist;
    4. den Namen und den Sitz der Privatstiftung;

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

5. den Namen sowie die für Zustellungen maßgebliche Anschrift des Stifters, bei natürlichen Personen das Geburtsdatum, bei Rechtsträgern, die im Firmenbuch eingetragen sind, die Firmenbuchnummer;
6. die Angabe, ob die Privatstiftung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit errichtet wird.

(2) Die Stiftungserklärung kann darüber hinaus insbesondere enthalten:
1. Regelungen über die Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer und Vertretungsbefugnis des Stiftungsvorstands;
2. Regelungen über die Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer des Stiftungsprüfers;
3. Regelungen über die Bestimmung des Gründungsprüfers;
4. die Einrichtung eines Aufsichtsrats oder weiterer Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks (§ 14 Abs. 2) und die Benennung von Personen, denen besondere Aufgaben zu kommen;
5. im Fall der notwendigen oder sonst vorgesehenen Bestellung eines Aufsichtsrats Regelungen über dessen Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer;
6. Regelungen über die Änderung der Stiftungserklärung;
7. die Angabe, daß eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann;
8. den Vorbehalt des Widerrufs der Privatstiftung (§ 34);
9. Regelungen über Vergütungen der Stiftungsorgane;
10. die nähere Bestimmung des Begünstigten oder weiterer Begünstigter;
11. die Festlegung eines Mindestvermögensstandes, der durch Zuwendungen an Begünstigte nicht geschmälert werden darf;
12. die Bestimmung eines Letztbegünstigten;
13. Regelungen über die innere Ordnung von kollegialen Stiftungsorganen;
14. die Widmung und Angabe eines weiteren, das Mindestvermögen (§ 4) übersteigenden Stiftungsvermögens.

§ 10 - Stiftungsurkunde

(1) Die Stiftungserklärung ist zu beurkunden (Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde).
(2) Enthält die Stiftungsurkunde die Angabe, daß eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann (§ 9 Abs. 2 Z 6), so können über § 9 Abs. 1 hinausgehende Regelungen, ausgenommen eine Regelung gemäß § 9 Abs. 2 Z 1 bis 8, in einer Zusatzurkunde beurkundet werden. Die Stiftungszusatzurkunde ist dem Firmenbuchgericht nicht vorzulegen.

§ 11 – Gründungsprüfung

(1) Wird das Mindestvermögen nicht in Geld inländischer Währung aufgebracht, so ist zu prüfen, ob das gewidmete Vermögen den Wert des Mindestvermögens erreicht.
(2) Der Gründungsprüfer ist vom Gericht zu bestellen. § 20 Abs. 2 und 3 gilt sinngemäß.
(3) Der Prüfungsbericht ist dem Stifter und dem Stiftungsvorstand vorzulegen. Über Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Gründungsprüfer und dem Stiftungsvorstand entscheidet auf Antrag des Stiftungsvorstands oder des Gründungsprüfers das Gericht.
(4) Der Gründungsprüfer hat Anspruch auf Ersatz seiner Barauslagen und auf angemessene Entlohnung seiner Mühewaltung. Im übrigen ist § 27 Abs. 2 Aktiengesetz 1965 anzuwenden. Der Anspruch besteht gegen die Privatstiftung und, wenn diese nicht entstanden ist, gegen den Stifter.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

§ 12 – Anmeldung zum Firmenbuch

(1) Die Privatstiftung ist vom ersten Stiftungsvorstand zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden.
(2) Mit der Anmeldung zur Eintragung sind vorzulegen:
   1. die Stiftungsurkunde in öffentlich beglaubigter Abschrift;
   2. die öffentlich beglaubigte Erklärung sämtlicher Mitglieder des Stiftungsvorstands, daß sich das Stiftungsvermögen in ihrer freien Verfügung befindet;
   3. hinsichtlich des gewidmeten Geldbetrages die Bestätigung eines Kreditinstitutes mit Sitz im Inland oder der Österreichischen Postsparkasse, daß der Geldbetrag auf ein Konto der Privatstiftung oder des Stiftungsvorstands eingezahlt ist und zu dessen freien Verfügung steht;
   4. der Prüfungsbericht des Gründungsprüfers, wenn das Mindestvermögen nicht in Geld inländischer Währung aufgebracht ist.

§ 13 – Eintragung in das Firmenbuch

(1) Privatstiftungen sind in das Firmenbuch einzutragen.
(2) Örtlich zuständig ist jenes Gericht (§ 120 Abs. 1 Z 1 JN), in dessen Sprengel die Privatstiftung ihren Sitz hat.
(3) § 3 FBG ist sinngemäß anzuwenden. Darüber hinaus sind einzutragen:
   1. kurze Angabe des Stiftungszwecks;
   2. das Datum der Stiftungsurkunde und jede Änderung dieser Urkunde;
   3. gegebenenfalls das Datum einer Stiftungszusatzurkunde sowie das Datum einer Änderung;
   4. gegebenenfalls Name und Geburtsdatum des Vorsitzenden, seiner Stellvertreter und der übrigen Mitglieder des Aufsichtsrats.
(4) Der Tod eines Stifters nach Abgabe der Stiftungserklärung hindert die Eintragung nicht. In diesem Fall ist § 8 Abs. 3 bis 5 entsprechend anzuwenden.

§ 14 – Organe der Privatstiftung

(1) Organe der Privatstiftung sind der Stiftungsvorstand, der Stiftungsprüfer und gegebenenfalls der Aufsichtsrat.
(2) Die Stifter können weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks vorsehen.
(3) Kommt einem Organ gemäß Abs. 2 das Recht zu, den Stiftungsvorstand oder eines seiner Mitglieder abzuberufen, so ist für derartige Entscheidungen eine Mehrheit von mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen erforderlich; hat das Organ weniger als vier Mitglieder, so ist Stimmeneinhelligkeit erforderlich.
(4) Soll in einem solchen Fall der Stiftungsvorstand oder eines seiner Mitglieder aus anderen als den in § 27 Abs. 2 Z 1 bis 3 angeführten Gründen abberufen werden, so darf Begünstigten, deren Angehörigen (§ 15 Abs. 2) und Personen, die von Begünstigten oder deren Angehörigen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Organ nach Abs. 2 beauftragt wurden, bei dieser Entscheidung insgesamt nicht die Mehrheit der Stimmen zustehen.

§ 15 – Stiftungsvorstand

(1) Der Stiftungsvorstand muss aus wenigstens drei Mitgliedern bestehen; zwei Mitglieder müssen ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

oder in einem Vertragsstaat des Abkommens über die Schaffung eines Europäischen Wirtschaftsraumes, BGBl. Nr. 909/1993, haben.

(2) Ein Begünstigter, dessen Ehegatte, dessen Lebensgefährte sowie Personen, die mit dem Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, sowie juristische Personen können nicht Mitglieder des Stiftungsvorstands sein.

(3) Ist ein Begünstigter eine juristische Person, an der eine natürliche Person im Sinn des § 244 Abs. 2 UGB beteiligt ist, so können diese natürliche Person, deren Ehegatte, deren Lebensgefährte sowie Personen, die mit der natürlichen Person in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, nicht Mitglieder des Stiftungsvorstandes sein.

(3a) Abs. 2 und Abs. 3 sind auch auf Personen anzuwenden, die von Begünstigten, deren Angehörigen (Abs. 2) oder in Abs. 3 genannten ausgeschlossenen Personen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Stiftungsvorstand beauftragt wurden.

(4) Der erste Stiftungsvorstand wird vom Stifter oder vom Stiftungskurator (§ 8 Abs. 3 Z 1) bestellt.

(5) Die jeweiligen Mitglieder des Stiftungsvorstands und ihre Vertretungsbefugnis sowie das Erlöschen oder eine Änderung ihrer Vertretungsbefugnis sind ohne Verzug zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Der Anmeldung ist der Nachweis der Bestellung oder der Änderung in öffentlich beglaubigter Form beizufügen. Zugleich haben die Mitglieder des Stiftungsvorstands ihre öffentlich beglaubigte Musterzeichnung vorzulegen.

§ 16 – Zeichnung

Die Mitglieder des Stiftungsvorstands haben in der Weise zu zeichnen, daß sie dem Namen der Privatstiftung ihre Unterschrift beifügen.

§ 17 – Aufgaben des Stiftungsvorstandes, Vertretung der Privatstiftung

(1) Der Stiftungsvorstand verwaltet und vertritt die Privatstiftung und sorgt für die Erfüllung des Stiftungszwecks. Er ist verpflichtet, dabei die Bestimmungen der Stiftungserklärung einzuhalten.

(2) Jedes Mitglied des Stiftungsvorstands hat seine Aufgaben sparsam und mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters zu erfüllen. Der Stiftungsvorstand darf Leistungen an Begünstigte zur Erfüllung des Stiftungszwecks nur dann und soweit vornehmen, wenn dadurch Ansprüche von Gläubigern der Privatstiftung nicht geschmälert werden.

(3) Wenn die Stiftungserklärung nichts anderes bestimmt, so sind sämtliche Mitglieder des Stiftungsvorstands nur gemeinschaftlich zur Abgabe von Willenserklärungen und zur Zeichnung für die Privatstiftung befugt. Der Stiftungsvorstand kann einzelne Mitglieder des Stiftungsvorstands zur Vornahme bestimmter Geschäfte oder bestimmter Arten von Geschäften ermächtigen. Ist eine Willenserklärung der Privatstiftung gegenüber abzugeben, so genügt die Abgabe gegenüber einem Mitglied des Stiftungsvorstands.

(4) Sitzungen des Stiftungsvorstands können in angemessener Frist vom Vorsitzenden, seinem Stellvertreter oder von zwei Dritteln der Mitglieder des Stiftungsvorstands einberufen werden.

(5) Wenn die Privatstiftung keinen Aufsichtsrat hat, bedürfen Rechtsgeschäfte der Privatstiftung mit einem Mitglied des Stiftungsvorstands der Genehmigung aller übrigen Mitglieder des Stiftungsvorstands und des Gerichts.

§ 18 – Rechnungslegung

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Der Stiftungsvorstand hat die Bücher der Privatstiftung zu führen; hiebei sind die §§ 189 bis 216, 222 bis 226 Abs. 1, 226 Abs. 3 bis 234 und 236 bis 239 HGB, der § 243 HGB über den Lagebericht sowie die §§ 244 bis 267 HGB über den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht sinngemäß anzuwenden. Im Lagebericht ist auch auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen.

§ 19 – Vergütung des Stiftungsvorstandes

(1) Soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, ist den Mitgliedern des Stiftungsvorstands für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Privatstiftung in Einklang stehende Vergütung zu gewähren.
(2) Die Höhe der Vergütung ist, soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, auf Antrag eines Stiftungsorgans oder eines Organmitglieds vom Gericht zu bestimmen.

§ 20 – Stiftungsprüfer

(1) Der Stiftungsprüfer ist vom Gericht, gegebenenfalls vom Aufsichtsrat zu bestellen.
(2) Zum Stiftungsprüfer dürfen nur Beeidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften oder Beeidete Buchprüfer und Steuerberater oder Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften bestellt werden.
(3) Der Stiftungsprüfer darf weder Begünstigter noch Mitglied eines anderen Stiftungsorgans, noch Arbeitnehmer der Privatstiftung, noch in einem Unternehmen beschäftigt sein, auf das die Privatstiftung maßgeblichen Einfluß nehmen kann, noch eine dieser Stellungen in den letzten drei Jahren innegehabt haben, noch zusammen mit einer ausgeschlossenen Person seinen Beruf ausüben, noch ein naher Angehöriger (§ 15 Abs. 2) einer ausgeschlossenen Person sein.
(4) Für die Vergütung des Stiftungsprüfers gilt § 270 Abs. 5 HGB sinngemäß.

§ 21 – Prüfung

(1) Der Stiftungsprüfer hat den Jahresabschluß einschließlich der Buchführung und den Lagebericht innerhalb von drei Monaten ab Vorlage zu prüfen. Hinsichtlich Gegenstand und Umfang der Prüfung gilt § 269 Abs. 1 HGB, hinsichtlich des Auskunftsrechts § 272 HGB sinngemäß.
(2) Den Stiftungsprüfer trifft keine Verschwiegenheitspflicht gegenüber anderen Stiftungsorganen und gegenüber den in der Stiftungserklärung mit Prüfungsaufgaben betrauten Personen. Für die Verantwortlichkeit des Stiftungsprüfers gilt § 275 HGB sinngemäß.
(3) Die §§ 273 und 274 HGB über den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk sind sinngemäß anzuwenden. Der Prüfungsbericht ist den übrigen Organen der Privatstiftung vorzulegen.
(4) Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Stiftungsprüfer und anderen Stiftungsorganen über die Auslegung und Anwendung von gesetzlichen Vorschriften sowie der Stiftungserklärung entscheidet auf Antrag eines Stiftungsorgans das Gericht.

§ 22 – Aufsichtsrat

(1) Ein Aufsichtsrat ist zu bestellen, wenn

   1. die Anzahl der Arbeitnehmer der Privatstiftung dreihundert übersteigt oder

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. die Privatstiftung inländische Kapitalgesellschaften oder inländische Genossenschaften einheitlich leitet (§ 15 Abs. 1 Aktiengesetz 1965) oder auf Grund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50 Prozent beherrscht und in beiden Fällen die Anzahl der Arbeitnehmer dieser Gesellschaften beziehungsweise Genossenschaften im Durchschnitt dreihundert übersteigt und sich die Tätigkeit der Privatstiftung nicht nur auf die Verwaltung von Unternehmensanteilen der beherrschten Unternehmen beschränkt.

(2) Der jeweilige Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl bestimmt sich nach den Arbeitnehmeranzahlen an den jeweiligen Monatsletzten innerhalb des vorangegangenen Kalenderjahres.

(3) Der Stiftungsvorstand hat im Fall des Abs. 1 nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen jeweils zum 1. Jänner den Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl der im vorangegangenen Jahr beschäftigten Arbeitnehmer festzustellen. Übersteigt die Durchschnittszahl dreihundert, so hat er dies dem Gericht mitzuteilen; die nächste Feststellung der Arbeitnehmeranzahl ist jeweils drei Jahre nach dem im ersten Satz genannten Stichtag zum 1. Jänner durchzuführen. Eine Änderung der Arbeitnehmeranzahl innerhalb der jeweiligen drei Jahre ist auf die Notwendigkeit des Vorhandenseins eines Aufsichtsrats ohne Einfluß. Wird bei einer der Feststellungen ermittelt, daß die Durchschnittszahl dreihundert nicht übersteigt, so ist die nächste Feststellung jeweils zum 1. Jänner der folgenden Jahre bis zur Feststellung der Überschreitung der Zahl dreihundert zu wiederholen. Die vertretungsbefugten Organe der in Abs. 1 Z 2 genannten Gesellschaften bzw. Genossenschaften haben dem Stiftungsvorstand auf dessen Verlangen die für die Feststellung erforderlichen Auskünfte rechtzeitig zu erteilen.

(4) § 110 ArbVG gilt für Privatstiftungen sinngemäß wie für Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

§ 23 – Zusammensetzung des Aufsichtsrates

(1) Der Aufsichtsrat muß aus mindestens drei natürlichen Personen bestehen.

(2) Die Mitglieder des Aufsichtsrats und deren Angehörige (§ 15 Abs. 2) dürfen nicht zugleich dem Stiftungsvorstand angehören oder Stiftungsprüfer sein. Begünstigte oder deren Angehörige (§ 15 Abs. 2) dürfen nicht die Mehrheit der Aufsichtsratmitglieder stellen. Dasselbe gilt auch für Personen, die von Begünstigten oder deren Angehörigen (§ 15 Abs. 2) mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Aufsichtsrat beauftragt wurden.

(3) Mitglied des Aufsichtsrats kann nicht sein, wer in zehn Privatstiftungen Mitglied des Aufsichtsrats oder eines vergleichbaren Organs ist.

§ 24 – Bestellung und Abberufung des Aufsichtsrates

(1) Der Aufsichtsrat wird vom Gericht bestellt, der erste Aufsichtsrat bei Errichtung der Privatstiftung vom Stifter oder vom Stiftungskurator (§ 8 Abs. 3 Z 1).

(2) Das Gericht hat den Aufsichtsrat abzuberufen, wenn die Privatstiftung nicht mehr aufsichtsratspflichtig ist.

(3) Jedes Mitglied des Aufsichtsrats kann sein Amt unter Einhaltung einer mindestens vierwöchigen Frist auch ohne wichtigen Grund mit schriftlicher Anzeige an die Privatstiftung und das Gericht zurücklegen.

§ 25 – Aufgaben des Aufsichtsrates, Vertretung der Privatstiftung

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(1) Der Aufsichtsrat hat die Geschäftsführung und die Gebarung der Privatstiftung zu überwachen. Für das Auskunfts- und Einsichtsrecht des Aufsichtsrats gilt § 95 Abs. 2 und 3, für die Zustimmung zu bestimmten Geschäften der Privatstiftung § 95 Abs. 5 Z 1, 2, 4 bis 6 Aktiengesetz 1965 sinngemäß.
(2) Der Aufgabenbereich des nach § 22 Abs. 1 Z 2 bestellten Aufsichtsrats ist auf Angelegenheiten der einheitlichen Leitung oder unmittelbaren Beherrschung inländischer Kapitalgesellschaften beziehungsweise inländischer Genossenschaften beschränkt.
(3) Der Aufsichtsrat vertritt die Privatstiftung bei der Vornahme von Rechtsgeschäften mit den Vorstandsmitgliedern.
(4) Die Stiftungserklärung kann den Zuständigkeitsbereich des Aufsichtsrats nach Abs. 1 bis 3 erweitern.
(5) Für die Einberufung des nach § 22 Abs. 1 bestellten Aufsichtsrats gilt § 94 Aktiengesetz 1965.

§ 26 – Vergütung der Mitglieder des Aufsichtsrates

(1) Soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, ist den Mitgliedern des Aufsichtsrats für ihre Tätigkeit eine mit ihren Aufgaben und mit der Lage der Privatstiftung in Einklang stehende Vergütung zu gewähren.
(2) Die Höhe der Vergütung ist vom Gericht auf Antrag eines Stiftungsorgans oder eines Organmitglieds zu bestimmen.

§ 27 – Gerichtliche Bestellung und Abberufung von Stiftungsorganen und deren Mitgliedern

(1) Soweit die nach Gesetz oder Stiftungserklärung vorgeschriebenen Mitglieder von Stiftungsorganen fehlen, hat sie das Gericht auf Antrag oder von Amts wegen zu bestellen.
(2) Das Gericht hat ein Mitglied eines Stiftungsorgans auf Antrag oder von Amts wegen abzuberufen, wenn dies die Stiftungserklärung vorsieht oder sonst ein wichtiger Grund vorliegt. Als wichtiger Grund gilt insbesondere
    1. eine grobe Pflichtverletzung,
    2. die Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben,
    3. die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Mitglieds, die Abweisung eines solchen Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens sowie die mehrfache erfolglose Exekution in dessen Vermögen.

§ 28 – Innere Ordnung von Stiftungsorganen

Ein Stiftungsorgan, das aus mindestens drei Mitgliedern besteht,
1. wählt aus seiner Mitte einen Vorsitzenden und wenigstens einen Stellvertreter;
2. faßt, wenn die Stiftungserklärung nichts anderes vorsieht, unbeschadet des § 14 Abs. 3 und des § 35 Abs. 2 die Beschlüsse mit einfacher Mehrheit der Stimmen aller Mitglieder, wobei bei Stimmengleichheit die Stimme des Vorsitzenden den Ausschlag gibt;
3. kann Beschlüsse schriftlich fassen, wenn kein Mitglied widerspricht.

§ 29 – Haftung der Mitglieder von Stiftungsorganen

Unbeschadet des § 21 Abs. 2 letzter Satz über die Haftung des Stiftungsprüfers haftet der Privatstiftung jedes Mitglied eines Stiftungsorgans für den aus seiner schuldhaften Pflichtverletzung entstandenen Schaden.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

§ 30 – Auskunftsanspruch des Begünstigten

(1) Ein Begünstigter kann von der Privatstiftung die Erteilung von Auskünften über die Erfüllung des Stiftungszwecks sowie die Einsichtnahme in den Jahresabschluß, den Lagebericht, den Prüfungsbericht, die Bücher, in die Stiftungsurkunde und in die Stiftungszusatzurkunde verlangen.
(2) Kommt die Privatstiftung diesem Verlangen in angemessener Frist nicht nach, so kann das Gericht auf Antrag des Begünstigten die Einsicht, gegebenenfalls durch einen Buchsachverständigen, anordnen. Für das Verfahren gelten die §§ 385 bis 389 ZPO sinngemäß.

§ 31 – Sonderprüfung

(1) Jedes Stiftungsorgan und jedes seiner Mitglieder kann zur Wahrung des Stiftungszwecks bei Gericht die Anordnung einer Sonderprüfung beantragen
(2) Das Gericht hat die Sonderprüfung anzuordnen, wenn glaubhaft gemacht wird, daß Unredlichkeiten oder grobe Verletzungen des Gesetzes oder der Stiftungserklärung vorgekommen sind.
(3) Die Bestellung eines Sonderprüfers kann auf Antrag von einer angemessenen Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Auf Antrag entscheidet das Gericht je nach den Ergebnissen der Sonderprüfung, ob die Kosten vom Antragsteller oder von der Privatstiftung zu tragen oder verhältnismäßig aufzuteilen sind. Erweist sich der Antrag nach dem Ergebnis der Sonderprüfung als unbegründet und trifft die Antragsteller Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit, so haften sie der Privatstiftung für den aus der Sonderprüfung entstehenden Schaden als Gesamtschuldner.
(4) Im übrigen gelten für die Sonderprüfung und die Bestellung des Sonderprüfers § 20 Abs. 2 und 3 und § 21 Abs. 2. Hinsichtlich des Auskunftsrechts gilt § 272 HGB sinngemäß.
(5) Das Gericht hat auf Grund der Ergebnisse der Sonderprüfung festzustellen, ob die behaupteten Unredlichkeiten oder groben Verletzungen des Gesetzes oder der Stiftungserklärung vorgekommen sind, und für die erforderlichen Maßnahmen zur Wahrung des Stiftungszwecks Sorge zu tragen.

§ 32 – Angaben in Geschäftsbriefen und Bestellscheinen

Für die Privatstiftung gilt § 14 HGB mit der Maßgabe, daß auch die für Zustellungen maßgebliche Anschrift der Privatstiftung und der Stiftungsvorstand anzugeben sind.

§ 33 – Änderung der Stiftungserklärung

(1) Vor dem Entstehen einer Privatstiftung kann die Stiftungserklärung vom Stifter widerrufen oder abgeändert werden; wenn einer von mehreren Stiftern weggefallen ist, kann die Stiftungserklärung nicht widerrufen und nur unter Wahrung des Stiftungszwecks geändert werden. Ist der einzige oder letzte Stifter weggefallen, so kann der Stiftungsvorstand unter Wahrung des Stiftungszwecks Änderungen zur Berücksichtigung mittlerweile hervorgekommener Eintragungshindernisse und geänderter Verhältnisse vornehmen.
(2) Nach dem Entstehen einer Privatstiftung kann die Stiftungserklärung vom Stifter nur geändert werden, wenn er sich Änderungen vorbehalten hat. Ist eine Änderung wegen Wegfalls eines Stifters, mangels Einigkeit bei mehreren Stiftern oder deswegen nicht möglich, weil Änderungen nicht vorbehalten sind, so kann der Stiftungsvorstand unter

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wahrung des Stiftungszwecks Änderungen der Stiftungserklärung zur Anpassung an geänderte Verhältnisse vornehmen. Die Änderung bedarf der Genehmigung des Gerichts.

(3) Der Stiftungsvorstand hat die Änderung der Stiftungsurkunde unter Anschluß einer öffentlich beglaubigten Abschrift des Änderungsbeschlusses und die Tatsache der Änderung der Stiftungszusatzurkunde zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Die Änderung wird mit der Eintragung in das Firmenbuch wirksam.

§ 34 – Widerruf der Privatstiftung

Eine Privatstiftung kann vom Stifter nur dann widerrufen werden, wenn er sich den Widerruf in der Stiftungserklärung vorbehalten hat. Einem Stifter, der eine juristische Person ist, kann ein Widerruf nicht vorbehalten werden.

§ 35 – Auflösung

(1) Die Privatstiftung wird aufgelöst, sobald
   1. die in der Stiftungserklärung vorgesehene Dauer abgelaufen ist
   2. über das Vermögen der Privatstiftung das Konkursverfahren eröffnet worden ist;
   3. der Beschluss über die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens Rechtskraft erlangt hat;
   4. der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluß gefaßt hat;
   5. das Gericht die Auflösung beschlossen hat

(2) Der Stiftungsvorstand hat einen einstimmigen Auflösungsbeschluß zu fassen, sobald
   1. ihm ein zulässiger Widerruf des Stifters zugegangen ist;
   2. der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist;
   3. eine nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, 100 Jahre gedauert hat, es sei denn, daß alle Letztbegünstigten einstimmig beschließen, die Privatstiftung für einen weiteren Zeitraum, längstens jedoch jeweils für 100 Jahre, fortzusetzen;
   4. andere in der Stiftungserklärung dafür genannte Gründe gegeben sind.

(3) Kommt ein Beschluß nach Abs. 2 trotz Vorliegens eines Auflösungsgrundes nicht zustande, so kann jedes Mitglied eines Stiftungsorgans, jeder Begünstigte oder Letztbegünstigte, jeder Stifter und jede in der Stiftungserklärung dazu ermächtigte Person die Auflösung durch das Gericht beantragen. Das Gericht hat die Privatstiftung überdies aufzulösen, wenn sie gegen § 1 Abs. 2 verstößt und innerhalb angemessener Frist einer rechtskräftigen Unterlassungsanordnung nicht nachgekommen ist.

(4) Hat der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluß gefaßt, obwohl ein Auflösungsgrund nicht vorliegt, so kann jede der in Abs. 3 genannten Personen beim Gericht die Aufhebung des Beschlusses beantragen.

(5) In den Fällen des Abs. 1 Z 1 und 4 hat der Stiftungsvorstand die Auflösung der Privatstiftung zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Die Auflösung ist mit der Eintragung wirksam.

(6) Ist die Privatstiftung auf Grund eines Gerichtsbeschlusses aufgelöst, so hat das Gericht das Firmenbuchgericht zu benachrichtigen. Die Auflösung ist von Amts wegen in das Firmenbuch einzutragen.

§ 36 – Abwicklung

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(1) Der Stiftungsvorstand hat die Gläubiger der Privatstiftung unter Hinweis auf die Auflösung aufzufordern, ihre Ansprüche spätestens innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung der Aufforderung anzumelden. Diese Aufforderung an die Gläubiger ist ohne Verzug im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung" zu veröffentlichen.
(2) § 213 Aktiengesetz 1965 über den Gläubigerschutz ist anzuwenden. Das verbleibende Vermögen der aufgelösten Privatstiftung ist dem Letztbegünstigten zu übertragen.
(3) Ist kein Letztbegünstigter vorhanden oder will der Letztbegünstigte das verbleibende Vermögen nicht übernehmen und ergibt sich aus der Stiftungserklärung sonst keine Regelung, so fällt das verbleibende Vermögen der Republik Österreich anheim.
(4) Wird die Privatstiftung zufolge Widerrufs aufgelöst und ist in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen, so ist der Stifter Letztbegünstigter.
(5) Soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist, teilen mehrere Letztbegünstigte zu gleichen Teilen.

§ 37 – Löschung

(1) Ist die Abwicklung beendet und darüber Schlußrechnung gelegt, so hat der Stiftungsvorstand den Schluß der Abwicklung zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Der Schluß der Abwicklung ist einzutragen und die Privatstiftung zu löschen.
(2) Die Bücher und Schriften der Privatstiftung sind an einem vom Gericht bestimmten sicheren Ort zur Aufbewahrung auf sieben Jahre zu hinterlegen.
(3) Stellt sich nachträglich heraus, daß weitere Abwicklungsmaßnahmen nötig sind, so hat das Gericht hiefür den bisherigen Stiftungsvorstand oder einen Abwickler zu bestellen.

§ 38 – Umwandlung

(1) Stiftungen, die nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz errichtet sind, können in Privatstiftungen umgewandelt werden. Auf Grund eines Umwandlungsbeschlusses, der jedenfalls die Angaben gemäß § 9 Abs. 1 zu enthalten hat, haben die Stiftungsorgane eine Stiftungserklärung abzugeben und den ersten Stiftungsvorstand, gegebenenfalls den ersten Aufsichtsrat zu bestellen.
(2) Mit dem Antrag auf Genehmigung der Umwandlung sind der Stiftungsbehörde die Stiftungserklärung und der Stiftungsvorstand bekanntzugeben. Die Stiftungsbehörde hat den Umwandlungsbeschluß zu genehmigen, wenn nicht wichtige Gründe gegen eine Umwandlung sprechen. Bei der Entscheidung ist darauf Bedacht zu nehmen, daß nach dem Inhalt der Stiftungserklärung dem Willen des Stifters und dem Zweck der Stiftung Rechnung getragen wird.
(3) Mit der Anmeldung zur Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch (§ 12) hat der Stiftungsvorstand den rechtskräftigen Bescheid über die Genehmigung der Umwandlung und einen Prüfungsbericht im Sinn des § 11 vorzulegen.
(4) Mit der Eintragung im Firmenbuch besteht die Stiftung als Privatstiftung weiter. Der Beschluß über die Eintragung im Firmenbuch ist der Stiftungsbehörde zur Eintragung in das Register über Stiftungen und Fonds zuzustellen.

§ 39 – Formerfordernis

(1) Stiftungserklärungen, deren Änderung durch den Stifter und Erklärungen des Stifters, die auf das Bestehen der Stiftung Einfluß haben, bedürfen der Beurkundung durch Notariatsakt, letztwillige Stiftungserklärungen (§ 8 Abs. 1) außerdem der Form einer letztwilligen Anordnung.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(2) Beschlüsse von Stiftungsorganen, die zu Eintragungen im Firmenbuch führen, sind von einem Notar in einer Niederschrift zu beurkunden.
(3) Der Anmeldung einer Änderung der Stiftungsurkunde zur Eintragung in das Firmenbuch ist der vollständige Wortlaut der geänderten Stiftungsurkunde beizufügen; er muß mit der Beurkundung eines Notars versehen sein, daß die geänderten Bestimmungen der Stiftungsurkunde mit dem Beschluß über ihre Änderung und die unveränderten Bestimmungen mit dem zuletzt zum Firmenbuch eingereichten vollständigen Wortlaut der Stiftungsurkunde übereinstimmen.

§ 40 – Gericht, Verfahren

Über Angelegenheiten, die in diesem Bundesgesetz dem Gericht zugewiesen sind, verhandelt und entscheidet, sofern es sich nicht um Angelegenheiten handelt, die dem Prozeßgericht zugewiesen sind, der für den Sitz der Privatstiftung zuständige, zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelssachen berufene Gerichtshof erster Instanz im Verfahren außer Streitsachen.

§ 41 – Strafbestimmung

Mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen ist vom Gericht zu bestrafen, wer als Mitglied des Stiftungsvorstands oder des Aufsichtsrats, als Beauftragter oder Abwickler

1. in Darstellungen oder in Übersichten über den Vermögensstand der Privatstiftung, insbesondere in Jahresabschlüssen, die Verhältnisse der Privatstiftung unrichtig wiedergibt oder erhebliche Umstände verschweigt,
2. in Auskünften, die nach § 272 HGB einem Stiftungsprüfer oder die sonstigen Prüfern der Privatstiftung zu geben sind, erhebliche Umstände verschweigt, die Verhältnisse der Privatstiftung unrichtig wiedergibt oder sonst falsche Angaben macht oder
3. über die im Anhang (§§ 236 bis 239 HGB) oder im Lagebericht (§ 243 HGB) anzugebenden Tatsachen falsche Angaben macht oder erhebliche Umstände verschweigt.

§ 42 – Strafbestimmung

Wer die Mitteilungspflicht nach § 5 oder nach Art. XI Abs. 1b nicht oder nicht vollständig erfüllt, begeht eine Verwaltungsübertretung und ist mit Geldstrafe bis zu 20 000 Euro je verschwiegenem oder nicht vollständig mitgeteiltem Begünstigten zu bestrafen. Eine Verwaltungsübertretung liegt nicht vor, wenn die Tat den Tatbestand einer gerichtlich strafbaren Handlung bildet oder nach anderen Verwaltungsstrafbestimmungen mit strengerer Strafe bedroht ist.

II. Bundesstiftungs- und Fondsgesetz (BStFG)[1520] – Auszug

§ 2 – Begriff der Stiftung

[1520] öBGBl. Nr. 11/1975, zuletzt geändert durch öBGBl. I Nr. 111/2010

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(1) Stiftungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind durch eine Anordnung des Stifters dauernd gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit, deren Erträgnisse der Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke dienen.
(2) Gemeinnützig im Sinne dieses Bundesgesetzes sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt insbesondere vor, wenn die Tätigkeit der Stiftung dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem, sportlichem oder materiellem Gebiet nützt. Der Stiftungszweck gilt auch dann im Sinne dieses Bundesgesetzes als gemeinnützig, wenn durch die Tätigkeit der Stiftung nur ein bestimmter Personenkreis gefördert wird.
(3) Mildtätig im Sinne dieses Bundesgesetzes sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

§ 3 – Voraussetzungen für die Errichtung der Stiftung

Zur Errichtung einer Stiftung sind die Erklärung des Stifters, durch Zweckwidmung eines bestimmten Vermögens eine Stiftung errichten zu wollen (Stiftungserklärung), sowie die behördliche Entscheidung, daß die in der Stiftungserklärung vorgesehene Errichtung der Stiftung zulässig ist, erforderlich.

III. Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB)[1521] – Auszug

§ 646 – Unterschied eines Fideicomisses von Stiftungen

Von den Substitutionen unterscheiden sich die Stiftungen, wodurch die Einkünfte von Capitalien, Grundstücken oder Rechten zu gemeinnützigen Anstalten, als: für geistliche Pfründen, Schulen, Kranken- oder Armenhäuser, oder, zum Unterhalte gewisser Personen auf alle folgende Zeiten bestimmt werden. Die Vorschriften über Stiftungen sind in den politischen Verordnungen enthalten.

IV. Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG)[1522]

§ 1 StiftEG

(1) Der Stiftungseingangssteuer nach diesem Bundesgesetz unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder an damit vergleichbare Vermögensmassen.
(2) Die Steuerpflicht ist gegeben, wenn
    1. der Zuwendende oder
    2. die Stiftung oder die damit vergleichbare Vermögensmasse (der Erwerber)

im Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben
(3) Steuerschuldner ist der Erwerber. Bei Zuwendungen unter Lebenden ist Steuerschuldner der Zuwendende, wenn der Erwerber weder den Sitz noch den Ort der Geschäftslei-

---

1521 JGS Nr. 946/1811 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 50/2013.
1522 öBGBl. I Nr. 85/2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tung im Inland hat. Für die Steuer haftet der jeweils andere sowie bei Erwerben von Todes wegen der Nachlass.

(4) Die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Zuwendung. Bei Zuwendungen, die bereits vor der Entstehung der privatrechtlichen Stiftung oder der damit vergleichbaren Vermögensmasse geleistet werden, entsteht die Steuerschuld erst mit der Entstehung der Körperschaft.

(5) Die Steuer ist vom zugewendeten Vermögen nach Abzug von Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, zu berechnen. Für die Wertermittlung ist der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich. Die Bewertung richtet sich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

(6) Steuerfrei bleiben
   1. Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an
      - inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen,
      - inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften, wenn diese eine Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse sind,
      - vergleichbare ausländische juristische Personen aus dem EU/EWR-Raum, die die Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke durch Vorlage eines jährlichen Tätigkeitsberichts und eines Jahresabschlusses nachweisen;
   2. Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften;
   3. Zuwendungen von Todes wegen von Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes 1988, ausgenommen Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn auf die daraus bezogenen Einkünfte der besondere Steuersatz des § 27a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 anwendbar ist,
   4. Zuwendungen an Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 Einkommensteuergesetz 1988.
   5. Zuwendungen von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987.

§ 2 StiftEG

(1) Die Steuer beträgt 2,5 vH der Zuwendungen. Davon abweichend beträgt die Steuer 25 vH bei Zuwendungen, wenn
   a) die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht mit einer Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz oder mit einer unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Stiftung vergleichbar ist oder
   b) sämtliche Dokumente in der jeweils geltenden Fassung, die die innere Organisation der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffen (wie insbesondere Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunden und damit vergleichbare Unterlagen), nicht spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer dem zuständigen Finanzamt offen gelegt worden sind oder
   c) mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.

(2) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 112/2011)

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

§ 3 StiftEG

(1) Der Steuerschuldner hat die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des zweitfolgenden Monats nach Entstehen der Steuerschuld zu entrichten.
(2) Der Steuerschuldner hat bis zum Fälligkeitstag eine Steuererklärung elektronisch einzureichen. Ist die elektronische Übermittlung nicht zumutbar, hat die Übermittlung unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes zu erfolgen.
(3) Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung das Verfahren und den Inhalt der elektronischen Übermittlung näher regeln.

§ 4 StiftEG

Für die Erhebung der Steuer ist das Finanzamt mit erweitertem Aufgabenkreis (§ 8 AVOG) zuständig, in dessen Bereich der Erwerber seinen Sitz – oder bei Fehlen eines Sitzes im Inland – seinen Ort der Geschäftsleitung hat. Hat der Erwerber weder den Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung im Inland, obliegt die Erhebung der Steuer dem Finanzamt Wien 1/23.

§ 5 StiftEG

Dieses Bundesgesetz ist anzuwenden:

1. bei Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Todestag nach dem 31. Juli 2008 liegt und
2. bei Zuwendungen unter Lebenden, wenn die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht.
3. § 1 Abs. 6 Z 1 in der Fassung BGBl. I Nr. 52/2009 ist auf Zuwendungen unter Lebenden anzuwenden, wenn die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entstehen würde.
4. § 1 Abs. 5 und Abs. 6 Z 5 in der Fassung des BGBl. I Nr. 112/2011 tritt mit 1. Jänner 2012 in Kraft und ist auf Zuwendungen anzuwenden, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2011 entsteht oder entstehen würde. § 2 Abs. 2 und § 3 Abs. 4 und 5 treten mit Ablauf des 31. Dezember 2011 außer Kraft.

§ 6 StiftEG

Mit der Vollziehung dieses Bundesgesetzes ist der Bundesminister für Finanzen betraut.

V. Körperschaftsteuergesetz (KStG)[1523] – Auszug

§ 10 KStG – Befreiung für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungen

(1) Von der Körperschaftsteuer sind Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind:

1. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.
2. Rückvergütungen von inländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach § 8 Abs. 3 Z 2 und Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten

[1523] BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Personengemeinschaften (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes.

3. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Körperschaften in Form von Genussrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1).
4. Gewinnanteile jeder Art auf Grund von Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
5. Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 345 vom 29.12.2011 S. 8 erfüllt und die nicht unter Z 7 fällt.
6. Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4 aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die mit einer inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaft vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie nicht unter Z 7 fällt.
7. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des Abs. 2.

(2) Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige oder sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind, nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel

1. an ausländischen Körperschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,
2. an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie 2011/96/EU erfüllen,
3. beteiligt sind. Die genannte Frist von einem Jahr gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat.

(3) Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. Dies gilt auch für den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, sofern nicht tatsächliche und endgültige Vermögensverluste vorliegen. Diese Verluste sind um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz anfallen, zu kürzen. Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht:

1. Der Steuerpflichtige erklärt bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch die zusätzliche Anschaffung von Anteilen, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung).
2. Die getroffene Option erstreckt sich auch auf die Erweiterung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen.
3. Die Option kann nicht widerrufen werden.
4. Im Falle der Veräußerung oder der Übertragung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung im Rahmen einer Umgründung im Sinne des Umgründungs-

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

steuergesetzes an eine unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörige Körperschaft ist auch die erwerbende Körperschaft an die Option im Sinne der Z 1 gebunden. Dies gilt auch für den Fall, dass die erwerbende Konzernkörperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung an derselben ausländischen Körperschaft besitzt, für die keine Option ausgeübt worden ist.

5. Entsteht eine internationale Schachtelbeteiligung durch die Sitzverlegung der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in das Ausland, erstreckt sich die Steuerneutralität nicht auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem höheren Teilwert im Zeitpunkt der Sitzverlegung. Geht eine internationale Schachtelbeteiligung, soweit für sie keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit erklärt worden ist, durch die Sitzverlegung der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in das Inland unter, gilt der höhere Teilwert im Zeitpunkt der Sitzverlegung als Buchwert.

(4) Abweichend von Abs. 1 Z 7 sind Gewinnanteile sowie Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 der Bundesabgabenordnung) durch Verordnung anordnet. Das Vorliegen derartiger Gründe kann insbesondere dann angenommen werden, wenn

1. der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Körperschaft unmittelbar oder mittelbar darin besteht, Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der Veräußerung von Beteiligungen zu erzielen, und
2. das Einkommen der ausländischen Körperschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt.

(5) Abweichend von Abs. 1 Z 5 und 6 sind Gewinnanteile nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn eine der folgenden Voraussetzungen zutrifft:

1. Die ausländische Körperschaft unterliegt im Ausland tatsächlich direkt oder indirekt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer.
2. Die Gewinne der ausländischen Körperschaft unterliegen im Ausland einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer, deren anzuwendender Steuersatz um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 1 ist.
3. Die ausländische Körperschaft ist im Ausland Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung. Eine Befreiung im Sinne der Abs. 1 und 3 bleibt unbeachtlich.

(6) In den Fällen der Abs. 4 und 5 ist die Entlastung der Gewinnanteile von einer der Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer folgendermaßen herbeizuführen: Die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer, vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer, wird auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die Gewinnanteile jeder Art gemäß Abs. 1 Z 5 bis 7 entfällt. Die anrechenbare ausländische Steuer ist bei Ermittlung der Einkünfte den Gewinnanteilen jeder Art gemäß Abs. 1 Z 5 bis 7 hinzuzurechnen. Übersteigt die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer die Steuerschuld unter Außerachtlassung einer Mindeststeuer nach § 24 Abs. 4, kann der Übersteigungsbetrag auf die Steuerschuld in den

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

folgenden Jahren auf Antrag angerechnet werden. Über die Höhe des Übersteigungsbetrages ist im Abgabenbescheid abzusprechen.

(7) Von der Körperschaftsteuer nicht befreit sind Gewinnanteile im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 5 bis 7, soweit sie bei der ausländischen Körperschaft abzugsfähig sind.

§ 13 KStG - Privatstiftungen

(1) Bei der Einkommensermittlung von Privatstiftungen, die die Offenlegungsverpflichtungen gemäß Abs. 6 erfüllen, gilt Folgendes:
   1. § 7 Abs. 3 ist nicht anzuwenden. Dies gilt nicht für Privatstiftungen, die unter § 4 Abs. 11 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 fallen. Bei den unter § 4 Abs. 11 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen können Zuwendungen auf das Zuwendungsjahr und die folgenden neun Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt als Betriebseinnahmen angesetzt werden, es sei denn, aus dem Zweck der Zuwendung ergibt sich ein kürzerer Zeitraum. Zuwendungen an unter § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c des Einkommensteuergesetzes 1988 fallende Privatstiftungen sind bei der Privatstiftung insoweit steuerfrei, als sich diese Zuwendungen auf den Zugang (Erwerb) der Beteiligungen oder den für die Anschaffung der Beteiligungen notwendigen Geldbetrag beschränken und für jeden Begünstigten pro Kalenderjahr den Betrag von 1 460 Euro nicht übersteigen.
   2. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist § 125 Abs. 5 der Bundesabgabenordnung anzuwenden.
   3. § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nur für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuwenden.

   Dies gilt auch dann, wenn eine solche Privatstiftung Vermögen an eine von ihr errichtete Privatstiftung überträgt und die empfangende Privatstiftung Grundstücke und andere Rechte im Sinne des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 veräußert.Auf den Wechsel zwischen der Einkommensermittlung nach Abs. 1 und nach § 7 Abs. 3 sind die Vorschriften des § 6 Z 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzuwenden.

(2) Privatstiftungen im Sinne des Abs. 1, die nicht unter § 5 Z 6 fallen, sind mit ausländischen Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 befreit, wenn kein Anwendungsfall des § 10 Abs. 4, 5 oder 7 vorliegt. § 10 Abs. 6 ist sinngemäß anzuwenden.

(3) Bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, sind weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 gesondert zu versteuern:
   1. Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit es sich um
      a) Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988,
      b) Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, soweit nicht Abs. 4 angewandt wird, und
      c) Einkünfte aus Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988,

      handelt und diese nicht in § 27a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannt sind.
   2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die Besteuerung (§ 22 Abs. 2) unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 getätigt worden sind, davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist und keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder nach § 240 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung erfolgt.

(4) Wird ein nicht in einem Betriebsvermögen gehaltener Anteil an einer Körperschaft veräußert, an dem die Privatstiftung oder bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war, gilt Folgendes:
   1. Soweit nicht Abs. 3 letzter Satz anzuwenden ist, können die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungskosten eines im Kalenderjahr der Veräußerung angeschafften Anteils an einer Körperschaft, der mehr als 10% beträgt, abgesetzt werden (Übertragung stiller Reserven). Davon ausgenommen sind Anschaffungen von bestehenden Anteilen von einer Körperschaft, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 20% beteiligt sind.
   2. Stille Reserven sind der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös.
   3. Als Anschaffungskosten des erworbenen Anteils gelten die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge. Diese Anschaffungskosten sind in Evidenz zu nehmen.
   4. Erfolgt im Kalenderjahr der Aufdeckung keine Übertragung stiller Reserven, kann dafür ein steuerfreier Betrag gebildet werden. Der steuerfreie Betrag kann innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung der Beteiligung als stille Reserve im Sinne der Z 1 bis 3 übertragen werden. Steuerfreie Beträge, die nicht innerhalb dieser Frist übertragen werden, sind nach § 22 Abs. 2 zu versteuern. Abs. 3 letzter Satz ist sinngemäß anzuwenden.

(5) Für Privatstiftungen im Sinne des § 27a Abs. 4 des Sparkassengesetzes, BGBl. Nr. 64/1979, und des § 61e des Versicherungsaufsichtsgesetzes, BGBl. Nr. 569/1978, gelten die Abs. 1 bis 4 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:
   1. Die formwechselnde Umwandlung einer anteilsverwaltenden Sparkasse oder eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit in eine Privatstiftung gemäß § 27a Abs. 4 des Sparkassengesetzes beziehungsweise § 61e des Versicherungsaufsichtsgesetzes gilt mit Ablauf des Umwandlungsstichtages als bewirkt. Umwandlungsstichtag ist der Tag, zu dem die Schlussbilanz einer anteilsverwaltenden Sparkasse im Sinne des § 27a Abs. 6 des Sparkassengesetzes oder des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 61e Abs. 6 des Versicherungsaufsichtsgesetzes aufgestellt ist. Das Wirtschaftsjahr der übertragenden Sparkasse oder des umgewandelten Vereins endet mit dem Umwandlungsstichtag.
   2. Z 1 gilt für die übernehmende Privatstiftung mit dem Beginn des dem Umwandlungsstichtag folgenden Tages. Eine aus der Anwendung des § 6 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 entstehende Steuerpflicht verschiebt sich auf Antrag, wenn der bei sofortiger Besteuerung entstehende Unterschiedsbetrag zwischen den steuerlich maßgebenden Buchwerten und den Teilwerten ermittelt und in Evidenz genommen wird. Die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Unterschiedsbeträge werden erst im Jahr der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens dieser Wirtschaftsgüter steuerwirksam.
      Kapitalerhöhungen führen nicht zu einem sonstigen Ausscheiden, wenn das Beteiligungsausmaß ohne Substanzwertauswirkung vermindert wird. Umgründungen

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nach dem Umgründungssteuergesetz führen dann nicht zu einem sonstigen Ausscheiden einer Beteiligung, wenn

- der in Evidenz gehaltene Unterschiedsbetrag auf die als Gegenleistung erhaltene Beteiligung übertragen und bei dieser evident gehalten wird, oder
- durch eine Umgründung das Beteiligungsausmaß ohne Substanzwertauswirkung verändert wird.

(6) Privatstiftungen haben dem zuständigen Finanzamt Abschriften ihrer Stiftungskunde und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung vorzulegen. Tritt der Stifter über eine verdeckte Treuhandschaft auf, ist diese gegenüber dem zuständigen Finanzamt offenzulegen. Kommt die Privatstiftung diesen Verpflichtungen trotz Aufforderung durch das Finanzamt nicht nach, hat das zuständige Finanzamt hievon unverzüglich die Geldwäschemeldestelle (§ 4 Abs. 2 des Bundeskriminalamt-Gesetzes, BGBl. I Nr. 22/2002) zu informieren.

§ 24 KStG – Erhebung der Steuer

(1) Die Körperschaftsteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

(2) Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988, daß eine Veranlagung zu erfolgen hat. Dies gilt sinngemäß für die selbstberechnete Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, es sei denn, dass die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

(3) Für die Veranlagung und Entrichtung der Steuer gilt Folgendes:

1. Es sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden. Die Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige ist elektronisch zu übermitteln. Ist dem Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Steuerpflichtige einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.
2. Bei der Festsetzung von Vorauszahlungen ist eine sich aus § 22 Abs. 2 ergebende Körperschaftsteuerschuld zu berücksichtigen. Ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 ist nicht zu berücksichtigen.
3. Das Finanzamt hat die Vorauszahlungen für Privatstiftungen im Sinne des § 13 bis 30. September 2011 für das Kalenderjahr 2011 und Folgejahre auf Grund der Anhebung der Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 und § 24 Abs. 5 Z 3 entsprechend anzupassen.
4. Die §§ 30b und 30c des Einkommensteuergesetzes 1988 sind nicht anzuwenden auf

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

- Körperschaften gemäß § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Z 1, sofern diese unter § 7 Abs. 3 fallen, und
- Privatstiftungen.

(4) Für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften gilt Folgendes:

1. Es ist für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (§ 7 des Aktiengesetzes 1965, § 6 des GmbH-Gesetzes und Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABl. Nr. L 294 vom 10.11.2001 S. 1) zu entrichten. Fehlt bei ausländischen Körperschaften eine gesetzliche Mindesthöhe des Kapitals oder ist diese niedriger als die gesetzliche Mindesthöhe nach § 6 des GmbH-Gesetzes, ist § 6 des GmbH-Gesetzes maßgebend. Ändert sich die für die Mindeststeuer maßgebliche Rechtsform während eines Kalendervierteljahres, ist dafür die am Beginn des Kalendervierteljahres bestehende Rechtsform maßgeblich.
2. Abweichend von Z 1 beträgt die Mindeststeuer für unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft für jedes volle Kalendervierteljahr 1 363 Euro.
3. Abweichend von Z 1 und 2 beträgt die Mindeststeuer für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 273 Euro.
4. Die Mindeststeuer ist in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzurechnen. Die Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den sich aus den Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.

(5) Körperschaftsteuer, die auf Kapitalerträge und Einkünfte im Sinne des § 13 Abs. 3 und 4 entfällt, ist nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen im Wege der Veranlagung gutzuschreiben:

1. Die Körperschaftsteuer ist bei Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer erfolgten Veranlagung festgesetzt und entrichtet.
2. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde.
3. Die Gutschrift beträgt 25% des Unterschiedsbetrages zwischen der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen und der Summe der gemäß § 13 Abs. 3 gesondert zu versteuernden Erträge und Einkünfte, sofern der Zuwendungsbetrag die zu versteuernden Erträge und Einkünfte übersteigt.
4. Erfolgt nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer eine Entlastung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens, gilt die Gutschrift im Sinne der Z 3 als zu Unrecht erfolgt.
5. Die Privatstiftung führt ein Evidenzkonto, in dem die jährlich entrichtete Körperschaftsteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden.
6. Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist der im Zeitpunkt der Auflösung für eine Gutschrift in Betracht kommende Betrag zur Gänze gutzuschreiben.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(6) Die Bestimmungen der §§ 108c, § 108d, 108e sowie 108f EStG 1988 gelten sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

VI. Einkommensteuergesetz (EStG)[1524] – Auszug

§ 27 EStG - Kapitalvermögen

(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:
1.
   a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;
   b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
   c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und Bezüge aus Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes;
   d) Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes;
2. Zinsen, und andere Erträgnisse aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, ausgenommen Stückzinsen;
3. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen;
4. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind.

(3) Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gehören Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 sind (einschließlich Nullkuponanleihen).

(4) Zu den Einkünften aus Derivaten gehören
1. der Differenzausgleich,
2. die Stillhalterprämie,
3. Einkünfte aus der Veräußerung und
4. Einkünfte aus der sonstigen Abwicklung

bei Termingeschäften (beispielsweise Optionen, Futures und Swaps) sowie bei sonstigen derivativen Finanzinstrumenten (beispielsweise Indexzertifikaten).

(5) Als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 gelten auch:

[1524] BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den im Abs. 2 bezeichneten Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden, beispielsweise Sachleistungen, Boni und nominelle Mehrbeträge auf Grund einer Wertsicherung.
2. Vom Abzugsverpflichteten (§ 95 Abs. 2) oder Dritten übernommene Kapitalertragsteuerbeträge.
3. Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung, die
   a) im Falle des Erlebens oder des Rückkaufs einer auf den Er- oder Er- und Ablebensfall abgeschlossenen Kapitalversicherung einschließlich einer fondsgebundenen Lebensversicherung,
   b) im Falle der Kapitalabfindung oder des Rückkaufs einer Rentenversicherung, bei der der Beginn der Rentenzahlungen vor Ablauf von fünfzehn Jahren ab Vertragsabschluss vereinbart ist,

   ausgezahlt werden, wenn im Versicherungsvertrag nicht laufende, im Wesentlichen gleich bleibende Prämienzahlungen vereinbart sind und die Höchstlaufzeit des Versicherungsvertrages weniger als fünfzehn Jahre beträgt. Im Übrigen gilt jede Erhöhung einer Versicherungssumme im Rahmen eines bestehenden Vertrages auf insgesamt mehr als das Zweifache der ursprünglichen Versicherungssumme gegen eine nicht laufende, im Wesentlichen gleich bleibende Prämienzahlung als selbständiger Abschluss eines neuen Versicherungsvertrages.
4. Ausgleichszahlungen und Leihgebühren, die der Verleiher eines Wertpapiers vom Entleiher oder der Pensionsgeber vom Pensionsnehmer erhält.
5. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 76/2011)
6. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 76/2011)
7. Zuwendungen jeder Art
   a) von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen,
   b) von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich, sowie
   c) von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind.

   Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung, ausländische Stiftung oder sonstige Vermögensmasse, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.
8. Nicht zu den Einkünften im Sinne der Z 7 gehören Zuwendungen, soweit sie nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen eine Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen darstellen:
   a) Zuwendungen gelten insoweit als Substanzauszahlung, als sie den maßgeblichen Wert im Sinne der lit. b übersteigen und im Evidenzkonto im Sinne der lit. c Deckung finden.
   b) Als maßgeblicher Wert gilt der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn zuzüglich der gebildeten Gewinnrücklagen gemäß § 224 Abs. 3 A III und IV des Unternehmensgesetzbuches und zuzüglich der steuerrechtlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens. Der am Beginn des Geschäfts-

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

jahres vorhandene Bilanzgewinn ist um Beträge zu erhöhen, die zu einer Verminderung auf Grund des Ansatzes des beizulegenden Wertes gemäß § 202 Abs. 1 des Unternehmensgesetzbuches geführt haben. Zuwendungen im Bilanzerstellungszeitraum gelten nicht als Substanzauszahlung, solange der im Jahresabschluss ausgewiesene Bilanzgewinn nicht vom Abschlussprüfer bestätigt ist.

c) Voraussetzung für die Behandlung einer Zuwendung als Substanzauszahlung ist die laufende ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos. Es erhöht sich um sämtliche Stiftungseingangswerte und vermindert sich um Substanzauszahlungen.

d) Stiftungseingangswert ist der Wert des gestifteten Vermögens zum Zeitpunkt der Zuwendung. Dabei sind § 6 Z 5 zweiter Satz, § 6 Z 9 und § 15 Abs. 3 Z 1 anzuwenden.

e) Soweit Zuwendungen Substanzauszahlungen darstellen, vermindern sie das Evidenzkonto in Höhe der in § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b genannten Werte.

f) Zuwendungen einer Stiftung (Vermögensmasse) an eine von ihr errichtete Stiftung (Vermögensmasse) gelten abweichend von lit. a als Substanzauszahlung, soweit sie im Evidenzkonto (lit. c) Deckung finden. Die empfangende Stiftung (Vermögensmasse) hat die als Substanzauszahlungen geltenden Beträge als Stiftungseingangswert in gleicher Höhe anzusetzen; dieser Stiftungseingangswert ist um den bei der zuwendenden Stiftung (Vermögensmasse) vorhandenen maßgeblichen Wert im Sinne der lit. b zu vermindern.

g) Abweichend von lit. f gelten Zuwendungen einer Stiftung (Vermögensmasse) an eine von ihr errichtete Stiftung (Vermögensmasse) als Substanzauszahlung, soweit sie Vermögen betreffen, das in einer unternehmensrechtlichen Vermögensaufstellung zum 31. Juli 2008 erfasst ist. Die empfangende Stiftung (Vermögensmasse) hat die steuerlich maßgebenden Werte fortzuführen. Diese Zuwendungen erhöhen nicht die Stiftungseingangswerte und fließen nicht in das Evidenzkonto bei der empfangenden Stiftung (Vermögensmasse) ein. Dies gilt nur insoweit, als die Zuwendung im Stiftungszweck der zuwendenden Stiftung (Vermögensmasse) Deckung findet.

h) Soweit Zuwendungen als Substanzauszahlung gelten, sind sie in die Kapitalertragsteuer-Anmeldung aufzunehmen.

9. Ist ein Stifter im Falle des Widerrufs einer nicht unter § 4 Abs. 11 Z 1 fallenden Privatstiftung Letztbegünstigter gemäß § 34 des Privatstiftungsgesetzes, sind die Einkünfte auf seinen Antrag um die steuerlich maßgebenden Werte seiner vor dem 1. August 2008 getätigten Zuwendungen an die Privatstiftung zu kürzen. Dies gilt nur dann, wenn der Stifter diese Werte nachweist. Für Zuwendungen nach dem 31. Juli 2008 erfolgt die Kürzung um den Letztstand des Evidenzkontos gemäß Z 8 lit. c. Die Kürzung gilt sinngemäß für den Widerruf einer ausländischen Stiftung oder sonstigen Vermögensmasse, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, mit der Maßgabe, dass die nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Werte anzusetzen sind. Voraussetzung für die Kürzung bei Widerruf einer ausländischen Stiftung (Vermögensmasse) ist, dass für die Zuwendung an die ausländische Stiftung (Vermögensmasse) Stiftungseingangssteuer oder Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet wurde.

(6) Als Veräußerung im Sinne der Abs. 3 und 4 gelten auch:

1. Die Entnahme und das sonstige Ausscheiden aus dem Depot. Sofern nicht lit. b anzuwenden ist, liegt in folgenden Fällen keine Veräußerung vor:

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

a)
- Bei der Übertragung auf ein anderes Depot desselben Steuerpflichtigen bei derselben depotführenden Stelle.
- Bei der Übertragung auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer inländischen depotführenden Stelle, wenn der Steuerpflichtige die übertragende depotführende Stelle beauftragt, der übernehmenden depotführenden Stelle die Anschaffungskosten mitzuteilen.
- Bei der Übertragung von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer ausländischen depotführenden Stelle, wenn der Steuerpflichtige die übertragende depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats seinen Namen und seine Steuer- oder Sozialversicherungsnummer, die übertragenen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten sowie jene Stelle mitzuteilen, auf die die Übertragung erfolgt.
- Bei der Übertragung von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer anderen ausländischen depotführenden Stelle und bei der unentgeltlichen Übertragung von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats die übertragenen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten sowie jene Stelle und jenen Steuerpflichtigen mitteilt, auf die die Übertragung erfolgt
- Bei der unentgeltlichen Übertragung von einer inländischen depotführenden Stelle auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen, wenn
  - der depotführenden Stelle anhand geeigneter Unterlagen (insbesondere Notariatsakt, Einantwortungsbeschluss, Schenkungsmeldung) die unentgeltliche Übertragung nachgewiesen wird, oder
  - der Steuerpflichtige die depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats seinen Namen und seine Steuer- oder Sozialversicherungsnummer, die übertragenen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten und gegebenenfalls jene Stelle mitzuteilen, auf die die Übertragung erfolgt.

b) Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes im Sinne des Abs. 3 oder eines Derivats im Sinne des Abs. 4 führen.
Bei Wegzug
- in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder
- in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, sofern eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht,

ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung des Wirtschaftsguts bzw. Derivats nicht festzusetzen. Als Wegzug gelten alle Umstände im Sinne der lit. b. Ein späterer Wegzug
- in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder
- in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich nicht besteht,

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gilt als Veräußerung. Die Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung. § 205 der Bundesabgabenordnung ist nicht anzuwenden.

Im Falle des Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten gilt der gemeine Wert als Anschaffungskosten. Erfolgt in den Fällen nicht festgesetzter Steuerschuld oder auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich, dann sind die Anschaffungskosten vor dem Wegzug maßgeblich. Die spätere Veräußerung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung. Weist der Steuerpflichtige nach, dass Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös abzuziehen.

2. Der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung.
3. Die Veräußerung von Dividendenscheinen, Zinsscheinen und sonstigen Ansprüchen, wenn die dazugehörigen Wirtschaftsgüter nicht mitveräußert werden.
4. Der Zufluss anteiliger Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß Abs. 2 Z 2 anlässlich der Realisierung der dazugehörigen Wirtschaftsgüter (Stückzinsen).

(7) Steuerfrei sind Ausschüttungen aus Anteilen und aus Genussrechten (§ 174 des Aktiengesetzes) bis zu einem Nennbetrag von insgesamt höchstens 25 000 Euro, die von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften im Sinne des § 5 Z 14 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ausgegeben worden sind. Die Befreiung erfolgt im Wege der Anrechnung (Erstattung) der Kapitalertragsteuer im Rahmen der Veranlagung. Die Befreiung gilt nicht für Ausschüttungen von solchen Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften, die auf Grund von Ausschüttungsbeschlüssen nach dem Zeitpunkt einer Veröffentlichung im Sinne des § 6b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 erfolgen, in der die Kapitalgesellschaft, die die Voraussetzungen des § 5 Z 14 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht mehr erfüllt, nicht mehr genannt ist.

(8) Der Verlustausgleich ist nur nach Maßgabe der folgenden Vorschriften zulässig:

1. Verluste aus Einkünften nach Abs. 3 und 4 können nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten sowie mit Zuwendungen gemäß Abs. 5 Z 7 ausgeglichen werden.
2. Verlustanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters dürfen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Sie sind in Folgejahren mit Gewinnanteilen aus derselben Beteiligung zu verrechnen.
3. Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist, können nicht mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, für die dieser gemäß § 27a Abs. 2 nicht gilt.
4. Nicht ausgeglichene Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

Die vorstehenden Regelungen über den Verlustausgleich gelten auch im Falle der Regelbesteuerung gemäß § 27a Abs. 5.

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

B. Modellrechnungen

I. Modellrechnung 1

Eine Person, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, möchte ihr beträchtliches Privatvermögen i. H. v. EUR 100.000.000,00, welches aus Aktienstreubesitz besteht und eine jährliche Rendite von 5 % erwirtschaftet, in eine Stiftung in Deutschland einbringen, deren Destinatäre laut Satzung ihre zwei Kinder und sowie deren Abkömmlinge sind. Diese können über eine Destinatärsversammlung nach festen Vorgaben der Satzung Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen. Thesaurierungen finden bei der Stiftung deshalb nicht statt. Einen Tag vor dem 60. Jahrestag der Stiftungsgründung wird diese aufgelöst, wobei die Kinder weiterhin kinderlos, mithin die einzigen Anfallsberechtigten, sind.

a) Besteuerung der Errichtung	**Beträge in Euro**
ErbSt (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG)	
Vermögen:	100.000.000,00
abzgl. Freibetrag 100.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)	99.900.000,00
Steuersatz Steuerkl. I (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	30%
Belastung durch ErbSt	29.970.000,00
Steuerbelastung anlässlich der Errichtung	29.970.000,00
Stiftungsvermögen nach der Errichtung	**70.030.000,00**
b) Laufende Besteuerung	
aa) Jahr 1 - 30 - Besteuerung der Erträge	
aaa) Besteuerung des Ertrages auf Ebene der Stiftung (KSt)	
Einnahme lt. § 8 KStG i. V. m. §§ 8 ff. EStG	3.501.500,00
Steuersatz KSt § 23 Abs. 1 KStG (zzgl. SolZ gem. § 4 SolZG)	15,83%
Belastung auf Ebene der Stiftung	**554.287,45**
bbb) Besteuerung der Desinatäre (ESt)	
Ausschüttung der Stiftung	
abzgl. Sparerpauschbetrag (2x) gem. § 20 Abs. 9 EStG	1.602,00
durch die Stiftung einzubehaltende KESt gem. §§ 20, 32d, 43 EStG zzgl. SolZ	26,375%
Belastung auf Ebene der Destinatäre	**776.904,78**
ccc) Gesamtsteuerbelastung der Erträge	**1.331.192,23**
Es verbleiben jährlich bei den Destinatären	**2.170.307,77**
bb) Jahr 31 - 60	
aaa) Besteuerung des Ertrages auf Ebene der Stiftung (KSt)	
Einnahme lt. § 8 KStG i. V. m. §§ 8 ff. EStG	
Steuersatz KSt § 23 Abs. 1 KStG (zzgl. SolZ gem. § 4 SolZG)	15,83%
Belastung auf Ebene der Stiftung	**554.287,45**
bbb) Besteuerung des Vermögens (ErbSt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) - verrentet	
Vermögen	70.030.000,00

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

abzgl. 2 x Freibetrag i. H. v. 400.000 € (§ 15 Abs. 2 S. 3 i. V. m. § 16 Nr. 2 ErbStG)	69.230.000,00
Steuersatz Steuerkl. I (§ 15 Abs. 2 S. 3 i. V. m. § 19 ErbStG)	30%
Steuerlast	20.769.000,00
Jahrliche Verrentung (§ 24 ErbStG)	6,52%
Belastung durch ErbSt jährlich	**1.354.138,80**
ccc) Gesamtbelastung der Erträge auf Ebene der Stiftung	**1.908.426,25**
ddd) Besteuerung der Desinatäre (ESt)	
Ausschüttung der Stiftung	1.593.073,75
abzgl. Sparerpauschbetrag (2x) gem. § 20 Abs. 9 EStG	1.602,00
durch die Stiftung einzubehaltende KESt gem. §§ 20, 32d, 43 EStG zzgl. SolZ	26,375%
Belastung auf Ebene der Destinatäre	**419.750,67**
Es verbleiben jährlich bei den Destinatären	**1.173.323,08**
ddd) Gesamtsteuerbelastung der Erträge	**2.328.176,92**

c) Besteuerung der Auflösung

Besteuerung auf Ebene der Destinatäre (ErbSt)	
Vermögen	70.030.000,00
davon steuerfrei gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	800.000,00
Bemessungsgrundlage ErbSt	69.230.000,00
von jedem Anfallsberechtigten zu versteuernder Erwerb	34.615.000,00
Steuersatz ErbStG § 19 Abs. 1 i. V. m. § 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG	30%
Belastung ErbSt (beide Kinder)	**20.769.000,00**
Es verbleiben bei den Destinatären	**49.261.000,00**

II. Modellrechnung 2

In Modellrechnung 2 wird, abweichend von dem Sachverhalt zu Modellrechnung 1, das Vermögen auf zwei Kinder, statt auf die Stiftung übertragen.

a) Besteuerung der Errichtungt	**Beträge in Euro**
Vermögen	100.000.000,00
abzgl. 2x Freibetrag i. H. v. 400.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	99.200.000,00
Steuersatz StKl. I (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. 19 ErbStG)	30%
Gesamtbelastung ErbSt	29.760.000,00

b) laufende Besteuerung

Vermögen nach ErbSt	70.240.000,00
Jahrliche Rendite	3.512.000,00
abzgl. Sparer-Pauschbetrag (2x)	1.602,00
durch die Körperschaft einzubehaltende KESt gem. §§ 20, 32d, 43 EStG zzgl. SolZ	26,375%
Steuerliche Belastung der Rendite:	925.867,47
Es verbleiben jährlich bei den Erben	**2.586.132,53**

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

III. Modellrechnung 3

Abweichend von Modellrechnung 1 möchte die Person ihr Vermögen in eine österreichische Privatstiftung einbringen

a) Besteuerung der Errichtung	**Beträge in Euro**
aa) Besteuerung durch den deutschen Fiskus	
ErbSt (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG)	
Vermögen:	100.000.000,00
abzgl. Freibetrag EUR 20.000 (§ 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)	99.980.000,00
Steuersatz Steuerkl. III	50%
Belastung durch ErbSt	49.990.000,00
Steuerbelastung durch dt. Fiskus anläßlich der Errichtung	**49.990.000,00**
Stiftungsvermögen nach der Errichtung durch dt. Fiskus	**50.010.000,00**
bb) Besteuerung durch den österreichischen Fiskus	
Stiftungseingangssteuer gem. § 1 StiftEG	2,50%
Belastung durch die Stiftungseingangssteuer	1.250.250,00
cc) Zusammenfassung	
Gesamtbelastung im Rahmen der Errichtung	**51.240.250,00**
Stiftungsvermögen nach der Errichtung	**48.759.750,00**
b) Laufende Besteuerung	
aa) Besteuerung des Ertrages auf Ebene der Stiftung (KSt)	
Einnahme lt. § 7 öKStG i. V. m. öEStG	2.500.500,00
Beteiligungserträge sind auf Ebene der Stiftung wg. § 10 Abs. 1 Nr. 1 KStG steuerfrei	
Belastung auf Ebene der Stiftung	
bb) Besteuerung der Desinatäre (ESt)	
Ausschüttung der Stiftung	2.500.500,00
abzgl. Sparerpauschbetrag (2x) gem. § 20 Abs. 9 EStG	1.602,00
durch die Stiftung einzubehaltende KESt gem. §§ 20, 32d, 43 EStG zzgl. SolZ (österreichische Steuer wird angerechnet)	26,375%
Belastung auf Ebene der Destinatäre	**659.084,35**
cc) Gesamtsteuerbelastung der Erträge	**659.084,35**
Es verbleiben jährlich bei den Destinatären	**1.841.415,65**
c) Besteuerung der Auflösung	
Besteuerung auf Ebene der Destinatäre (ErbSt)	
Vermögen	48.759.750,00
davon steuerfrei gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	800.000,00
Bemessungsgrundlage ErbSt	47.959.750,00
von jedem Anfallsberechtigten zu versteuernder Erwerb	23.979.875,00
Steuersatz ErbStG § 19 Abs. 1 i. V. m. § 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG	30%
Belastung ErbSt	

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Es verbleiben bei den Destinatären	**34.371.825,00**

IV. Modellrechnung 4

Abweichend zu Modellrechnung 3 ist die stiftungserrichtende Person nicht in Deutschland steuerpflichtig.

a) Besteuerung der Errichtung durch den österreichischen Fiskus	**Beträge in Euro**
Stiftungsvermögen	100.000.000,00
Stiftungseingangssteuer gem. § 1 StiftEG	2,50%
Belastung durch die Stiftungseingangssteuer	2.500.000,00
Stiftungsvermögen nach der Errichtung	**97.500.000,00**
b) Laufende Besteuerung	
aa) Besteuerung des Ertrages auf Ebene der Stiftung (KSt)	
Einnahme lt. § 7 öKStG i. V. m. EStG	4.875.000,00
Beteiligungserträge sind auf Ebene der Stiftung wg. § 10 Abs. 1 Nr. 1 KStG steuerfrei	
Belastung auf Ebene der Stiftung	
bb) Besteuerung der Destinatäre (ESt)	
Ausschüttung der Stiftung	4.875.000,00
abzgl. Sparerpauschbetrag (2x) gem. § 20 Abs. 9 EStG	1.602,00
Einzubehaltende KESt gem. §§ 20, 32d, 43 EStG zzgl. SolZ	26,375%
Belastung auf Ebene der Destinatäre	**1.285.358,72**
cc) Gesamtsteuerbelastung der Erträge	**1.285.358,72**
Es verbleiben jährlich bei den Destinatären	**3.589.641,28**
c) Besteuerung der Auflösung	
Besteuerung auf Ebene der Destinatäre (ErbSt)	
Vermögen	97.500.000,00
davon steuerfrei gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	800.000,00
Bemessungsgrundlage ErbSt	96.700.000,00
von jedem Anfallsberechtigten zu versteuernder Erwerb	48.350.000,00
Steuersatz ErbStG § 19 Abs. 1 i. V. m. § 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG	30%
Belastung ErbSt (beide Kinder)	**29.010.000,00**
Es verbleiben bei den Destinatären	**68.490.000,00**

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748922810, am 07.06.2024, 22:30:08
Open Access – (cc) BY - https://www.nomos-elibrary.de/agb