



Finanzgruppe

Deutscher Sparkassen- und Giroverband

Stellungnahme zum Referentenentwurf für ein Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts

30. Oktober 2020

Kontakt:

Theлке Fiebrandt

Telefon 030/20225-5623

E-Mail thelke.fiebrandt@dsgv.de

Maren Wittschorek

Telefon 030/20225-5363

E-Mail maren.wittschorek@dsgv.de

Dr. Anja Herzberg

Telefon 030/20225-5268

E-Mail anja.herzberg@dsgv.de

Deutscher Sparkassen-
und Giroverband
Charlottenstraße 47
10117 Berlin

I. Vorbemerkungen

Der Deutsche Sparkassen- und Giroverband (DSGV) ist der Dachverband der Sparkassen-Finanzgruppe. Er vertritt die Interessen der 376 Sparkassen, der Landesbanken-Konzerne und der DekaBank sowie von acht Landesbausparkassen, elf Erstversicherergruppen der Sparkassen und zahlreichen weiteren Finanzdienstleistungsunternehmen.

Die Sparkassen-Finanzgruppe ist mit 755 Stiftungen die stifterisch aktivste Unternehmensgruppe Deutschlands. Aus einem Stiftungsvermögen von insgesamt 2,74 Mrd. Euro (Stand 31.12.2019) konnten damit im vergangenen Jahr bundesweit Maßnahmen mit 74,2 Mio. Euro gefördert werden.

Die Stiftungen der Sparkassen-Finanzgruppe stellen einen wichtigen Baustein ihres gesellschaftlichen Engagements dar. Ihr Handeln ist geprägt von der Verbundenheit mit den Menschen vor Ort und der Verantwortung, die sie in den Regionen übernehmen.

Die Sparkassen-Finanzgruppe ist nicht nur im Rahmen ihrer eigenen Stiftungen stifterisch aktiv, sondern berät in ihren Instituten Kunden bei der Stiftungserrichtung, gründet z.B. Treuhand- oder Bürgerstiftungen oder bietet Dachstiftungen an. Darüber hinaus berät und betreut sie bundesweit zahlreiche Kundenstiftungen bei ihrer Vermögensverwaltung. Die Sparkassenfinanzgruppe ist damit der wohl wichtigste Akteur im Stiftungssektor.

II. Allgemeine Anmerkungen

Grundsätzlich begrüßt der DSGV eine Reform des Stiftungsrechts mit dem Ziel der Herbeiführung bundeseinheitlicher Regelungen. Darüber hinaus benötigt das Stiftungswesen dringend eine gesetzliche Neuregelung, die den Stiftungen mehr Flexibilität einräumt, ein zukunftsorientiertes Agieren ermöglicht und ihr wirtschaftliches Fortbestehen sichert. Ohne eine solche Reform wird die andauernde Niedrigzinsphase zu einer fortgesetzten Verschlechterung der Lage insbesondere kleiner und mittlerer Stiftungen führen.

Der vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz vorgelegte Referentenentwurf (im Folgenden RefE) vom 16.09.2020 entspricht nicht den Anforderungen, die an eine zeitgemäße Neuregelung des Stiftungswesens zu stellen sind. Die Chance, den bundesweit rund 23.000 rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts einen einheitlichen und bedarfsorientierten Rahmen für ihr gesellschaftliches Wirken zu bieten, wird mit dem Referentenentwurf nicht genutzt.

Bei unserer Kritik am RefE schließen wir uns in wesentlichen Punkten der Stellungnahme des Bundesverbands Deutscher Stiftungen zum Referentenentwurf sowie den Autoren des sog.

Professorenentwurfs¹ an, die den aktuellen RefE als rückwärtsgewandt, kontraproduktiv und sogar schädlich² erachten. Würde am RefE in der vorliegenden Version festgehalten, würden bestehende Rechtsprobleme erheblich vertieft, das Stiftungsrecht wesentlich unflexibler und bürokratischer und die Rechtsunsicherheit vergrößert. Zudem wäre die Chance für eine sachgerechte Reform voraussichtlich für viele Jahre vertan.

Insgesamt sind die Regelungen des RefE unnötig umfangreich und schaffen mit ihren z.T. neuen und unscharfen Begrifflichkeiten mehr Probleme als sie lösen. Der RefE verfolgt eine eher verwaltungsrechtliche Betrachtung als einen pragmatischen Lösungsansatz für die Gründung, Tätigkeit und Verwaltung von Stiftungen in wirtschaftlich herausfordernden Zeiten. Das Modell Stiftung würde mit diesem Gesetzentwurf zukünftig an Attraktivität deutlich verlieren. Dies könnte dazu z.B. führen, dass potentiellen Stiftungsgründern im Bereich Kundenstiftungen der Sparkassen zukünftig bevorzugt zu alternativen Formen wie z.B. der Treuhandstiftung oder der gGmbH zu raten ist.

III. Zu wesentlichen Regelungen im Einzelnen

Der RefE verfolgt das Ziel, die Bestimmungen der 16 Landesstiftungsgesetze mit materiell zivilrechtlichem Inhalt in das BGB zu überführen und dadurch zu vereinheitlichen. Dies gilt insbesondere für den Grundsatz der Maßgeblichkeit des Stifterwillens, die Verwaltung des Stiftungsvermögens sowie für Grundlagenänderungen. Dabei werden zahlreiche neue Vorschriften und Rechtsbegriffe eingeführt.

Um für die gemeinnützigen Stiftungen bürgerlichen Rechts eine tatsächliche Verbesserung und Flexibilisierung des Stiftungsrechts zu erreichen, sind aus Sicht des DSGV folgende Anpassungen zwingend notwendig:

a) Privatautonomie des Stifters

Die Gestaltungsfreiheit des Stifters bei der Errichtung seiner Stiftung ist ein besonders schützenswertes Gut. Die in dem RefE neu aufgenommenen Einschränkungen bei der Gestaltung der Satzung und bei der Auslegung des Stifterwillens lehnen wir entschieden ab.

Anstatt das Stiftungswesen zu stärken und zu einer notwendigen Flexibilisierung und Vereinfachung beizutragen, ergeben sich daraus zahlreiche Erschwernisse für die Stiftungsarbeit.

Die Einführung des Prinzips der Satzungsstrenge, das bisher nur für die Aktiengesellschaft (§ 23 Abs. 5 AktG) gilt, läuft dem mit einer Stiftungsrechtsreform verbundenen Wunsch nach einer Flexibilisierung der Stiftungspraxis entgegen.

¹ Arnold /Burgard /Droege /Hüttemann /Jakob /Leuschner /Rawert /Roth /Schauhoff /Segna /Weitemeyer, Professorenentwurf zur Stiftungsrechtsreform 2020, ZIP 2020, Beilage zu Heft 10.

² Arnold/Burgard/Roth/Weitemeyer, Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts vom 16.9.2020, npor 2020, 294 ff., vgl. auch Burgard, Anmerkungen zur Stiftungsrechtsreform nach dem Referentenentwurf, <http://www.wv.uni-magdeburg.de/hwrl> unter Papers.

Durch die Einführung des § 83 Absatz 2 BGB-E, in dem gefordert wird, dass in der Satzung von den §§ 80 ff. BGB nur dann abgewichen werden darf, wenn dies ausdrücklich bestimmt ist, wird die Gestaltungsfreiheit des Stifters und der Stiftungsorgane unnötig und sehr weitgehend eingeschränkt. Das Stiftungsgeschäft sollte vom Stifter weiterhin grundsätzlich frei gestaltet werden dürfen. Dies betrifft sowohl die Entscheidungen über die Vermögensanlage, die Pflicht zum Kapitalerhalt wie auch die Änderungsbefugnisse der Organe.

Zu kritisieren ist auch die neue Regelung im § 80 Abs. 1 BGB-E. Satz 1 dieser Vorschrift definiert den Stiftungsbegriff so, dass sich daraus nach ihrer Begründung ein Verbot der „Stiftung & Co. KG“ ergibt. Gemäß Satz 2 soll eine Verbrauchsstiftung künftig nur noch in Verbindung mit einer festen Zeitdauer zulässig sein. Diese Regelung hat jedoch keinen Praxisbezug, denn eine detaillierte Vorhersage des Zeitablaufs und des Vermögensverbrauchs eines Stiftungsvorhabens ist kaum zu treffen. Tatsächlich ist die Möglichkeit der Errichtung von Verbrauchsstiftungen und von Stiftungen auf Zeit jedoch von steigender Bedeutung.

b) Zulegung und Zusammenlegung von Stiftungen

Die Möglichkeit der Zulegung und Zusammenlegung (im Folgenden ZuZ) von Stiftungen spielt für die Sparkassenpraxis eine wesentliche Rolle. Aufgrund der überschaubaren Kapitalausstattung und der wirtschaftlichen Lage am Kapitalmarkt stellt sich aktuell für kleinere Sparkassenstiftungen oftmals die Frage nach deren Fortbestand. Das gilt insbesondere im Fall von Sparkassenfusionen, wenn mehrere Stiftungen zur Einsparung von Kosten sowie zur Steigerung der Effektivität und Effizienz der Zweckerfüllung zusammengelegt werden sollen. Das Gleiche gilt für Stiftungen außerhalb der Sparkassen-Finanzgruppe. Auch für sie sollte vor dem Hintergrund der Niedrigzinsphase ein flexiblerer Rahmen für die ZuZ geschaffen werden. Bei zweckmäßiger Regelung ist die ZuZ ein besonders geeignetes Instrument im Umgang mit notleidenden Stiftungen.

Grundsätzlich ist die bundeseinheitliche Regelung der ZuZ von Stiftungen und die Möglichkeit der Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge zu begrüßen. Die bisherigen Möglichkeiten wurden von den Aufsichtsbehörden der Länder z.T. sehr unterschiedlich gehandhabt.

Im RefE wird vorgeschlagen, die ZuZ in den §§ 86 bis 86h BGB-E sehr detailliert und eng zu regeln. Eine Folge ist, dass die Voraussetzungen so restriktiv sind, dass eine ZuZ erschwert statt erleichtert wird. Praktisch könnte dieses Instrument kaum mehr genutzt werden.

Nicht zuletzt das Erfordernis der Zweckentsprechung in § 86 Nr. 2 BGB-E ist problematisch. Da die Zwecke bestehender Stiftungen z.T. so einschränkend formuliert sind, dass eine wesentliche Übereinstimmung praktisch kaum darstellbar ist, droht bei strenger Handhabung durch die Genehmigungsbehörden möglicherweise eine faktische Blockade der ZuZ³. Eine wesentli-

³ Schauer, Rechtsanwalt, Anmerkungen zur Zu- und Zusammenlegung nach dem Referentenentwurf, npor 2021, Heft 1.

che Übereinstimmung der Stiftungszwecke schränkt die Auswahl möglicher passender Stiftungen in der Praxis unnötig ein, so dass hier eine teilweise Übereinstimmung der Stiftungszwecke ausreichen sollte. Auch sollte die aufnehmende Stiftung die Möglichkeit haben, sich der aufzunehmenden Stiftung anzunähern und ggfs. Anpassungen ihres Stiftungszwecks vornehmen zu können.

c) Zweck- und Satzungsänderungen

Erleichterungen hinsichtlich der Änderung des Stiftungszwecks und der Stiftungssatzung wären von großem praktischen Nutzen – nicht nur für die Stiftungen der Sparkassen-Finanzgruppe. Auch insofern sind die Regelungen des RefE jedoch zu restriktiv und umständlich.

Eine Zweckänderung kommt danach zum einen bei Unmöglichkeit zum anderen bei wesentlich geänderten Verhältnissen in Betracht (§ 85 Abs. 1, Abs. 2 BGB-E). Nach der Begründung des RefE ändere der Austausch des Zwecks bzw. eine erhebliche Beschränkung des Zwecks die Identität der Stiftung, so dass diese nur bei Unmöglichkeit zulässig sei (§ 85 Abs. 1 BGB-E, siehe Begründung S. 66). Dagegen ändere eine Zweckerweiterung oder eine nicht erhebliche Zweckbeschränkung die Identität der Stiftung nicht, so dass eine solche Änderung auch bei wesentlich geänderten Verhältnissen in Betracht komme (§ 85 Abs. 2 BGB-E, siehe Begründung S. 66 f.). Diese Differenzierung geht u.E. zum einen aus dem Wortlaut des § 85 Abs. 1, Abs. 2 BGB-E nicht eindeutig hervor und bedürfte der Klarstellung. Zum anderen dürfte diese Differenzierung zu schwierigen Abgrenzungsfragen im Einzelfall führen und daher kaum mehr Klarheit bringen. Wünschenswert wäre vielmehr eine Zweckänderung - gleich welcher Art - generell bei wesentlich geänderten Verhältnissen zuzulassen. Bei endgültiger Unmöglichkeit wird eine Zweckänderung ohnehin meist nicht weiterführen.

Das ist freilich nur ein Beispiel. Auch die übrigen Regelungen der §§ 85 ff. BGB-E sind teilweise unklar und werden den Bedürfnissen der Praxis nicht gerecht. Ganz besonders gilt dies, auch für die Umwandlung in eine Verbrauchsstiftung, die ebenfalls erst bei endgültiger Unmöglichkeit zulässig sein soll, so dass viele kleine Stiftungen weiterhin gezwungen werden, ein Kümmerdasein zu fristen.

d) Regelungen zum Stiftungsvermögen

Seit Jahren sehen sich Stiftungen durch die Niedrigzinsphase und auch aktuell durch die Corona-Pandemie besonderen Herausforderungen im Hinblick auf die Vermögensverwaltung ausgesetzt. Dies sollte bei einer Stiftungsrechtsreform durch flexiblere Möglichkeiten der Vermögensverwaltung berücksichtigt werden.

Die bisherigen von Rechtsprechung, Wissenschaft und Verwaltung genutzten Regelungen zur Vermögensverwaltung von Stiftungen werden mit dem aktuellen RefE jedoch aufgegeben. Eingeführt werden vielmehr zahlreiche neue Begriffe (Grundstockvermögen, sonstiges Ver-

mögen, gewidmetes, bestimmtes und erworbenes Vermögen). Der vielfach erhobenen Forderung nach einer gesetzlichen der Klärung der Frage, was Vermögens- bzw. Kapitalerhaltung bedeutet (gegenständlich, real, nominell), wird dagegen nicht entsprochen und ist nach § 83 Abs. 2 BGB-E womöglich nicht einmal einer Regelung durch die Stiftungssatzung zugänglich.

Die strengen Regeln des RefE zur Surrogation und zum Verbrauch der Umschichtungsgewinne sowie die fehlende Konkretisierung des Kapitalerhalts sind praxisfremd und schränken die Stiftungen über Gebühr ein. Für eine sachgemäße und effektive Vermögensverwaltung benötigen Stiftungen im Gegenteil einen weiteren Ermessenspielraum.

Der RefE sieht abweichend von der bisherigen Praxis in § 83b Abs. 2 BGB-E die Surrogationsthese vor. Danach ist alles, was mit Mitteln des Grundstockvermögens erworben wird, zwingend dem Grundstockvermögen zuzuordnen. Veräußerungsgewinne dürfen nur bei ausdrücklicher Satzungsbestimmung verbraucht werden. Da es keine Übergangsbestimmung gibt, müssten bestehende Stiftungen rückwirkend ermitteln, welches Vermögen sie bisher mit den Mitteln des Grundstockvermögens erworben haben. Die Surrogationsthese schränkt die pflichtgemäße Vermögensverwaltung durch die Stiftungsorgane bei den typischen Kapitalstiftungen, die die große Mehrzahl aller Stiftungen sind, übermäßig ein und wird deshalb auch vom DSGV abgelehnt.

Die in der aktuellen Zinssituation vermehrt genutzte Anlageform der Aktienanlage würde damit für Stiftungen unattraktiv. Dem Risiko von Kursverlusten steht keine nutzbare Chance von Kursgewinnen gegenüber, da Kursgewinne weder zur Erfüllung des Stiftungszwecks, noch zur Erhaltung des Stiftungsvermögens genutzt werden können, sondern nur zur Erhöhung des Grundstockvermögens führen, § 83b Abs. 2 S. 2 BGB-E.

Basierend auf den Regelungen des Professorenentwurfs befürworten wir eine Konkretisierung des Kapitalerhaltungsgrundsatzes zur Erhaltung der notwendigen Flexibilität der Stiftungen bei ihrer Vermögensverwaltung und der Rechtssicherheit. Bei der Frage des Kapitalerhaltungsgrundsatzes sollte den Stiftungsorganen ein pflichtgemäßes Ermessen über die Art und Weise der Kapitalerhaltung zugestanden werden. Nur so ist eine effektive Stiftungsverwaltung in diesen schwierigen wirtschaftlichen und pandemiegeprägten Zeiten zu verwirklichen. Die Bildung von Rücklagen sollte – sofern die Satzung nicht entgegensteht – ausdrücklich erlaubt werden.

Darüber hinaus fordern wir eine Änderung der neuen Regelung zum Verbrauch von Umschichtungsgewinnen. In der aktuellen Phase niedriger Zinserträge kann die Verwendung von Umschichtungsgewinnen ein hilfreiches Mittel zur Zweckverwirklichung sein. Durch die Regelung in § 83 c Absatz 2 Satz 3 BGB-E wird dies jedoch unnötig erschwert. Umschichtungsgewinne dürfen demnach nur dann verbraucht und für die Zweckverwirklichung eingesetzt werden, ohne dass es wieder aufgestockt werden muss, wenn dies ausdrücklich in der Satzung bestimmt wird. Die Satzungen bestehender Stiftungen sehen dies bis jetzt allerdings in den seltensten Fällen bereits vor. Wenn Stiftungen fortan nur noch ihre Nutzungserträge zur Zweck-

verwirklichung einsetzen können, erschwert dies in Zeiten von Niedrigzinsen maßgeblich die Zweckverwirklichung.

e) Haftungserleichterungen für Stiftungsorgane

Die Einführung der Business Judgement Rule im Stiftungsrecht und damit der Haftungserleichterung für Stiftungsorgane wird in Fachkreisen vielfach begrüßt.

Damit soll ein neuer Haftungstatbestand für Pflichtverletzungen von Stiftungsorganen geschaffen werden, der die allgemeine Haftungsnorm des § 280 BGB ersetzt.

Es ist allerdings nicht nachvollziehbar, warum hier nur eine einseitige Modernisierung im Stiftungsrecht erfolgt, obwohl es sich anbietet, auch die vereinsrechtlichen Regelungen entsprechend neu zu fassen. Vereins- und Stiftungsrecht, das hier bislang sinnvoll nebeneinander bestand, werden so voneinander entkoppelt.

Überdies ist in der Begründung des RefE (S. 56) zu lesen. *„Eine Anlage von Grundstockvermögen, die hohe Wertzuwächse oder Erträge für die Stiftung verspricht, entspricht zwar dem Gebot, das Grundstockvermögen in seiner Ertragskraft zu erhalten. Wenn eine solche Anlage aber mit einem erheblichen Verlustrisiko verbunden ist, kann eine solche Anlageentscheidung gegen das Verbot verstoßen, Grundstockvermögen zu verbrauchen.“* Bei risikoreichen Anlagen besteht daher für die verantwortlichen Vorstandsmitglieder ein erhebliches Risiko, nach § 84a Abs. 3 S. 1 BGB-E zu haften. Dabei können sie sich nicht auf die Business Judgement Rule gemäß § 84a Abs. 3 S. 2 BGB berufen, weil nach vorstehender Begründung bei einer allzu risikoreichen Anlageentscheidung die gesetzliche Vorgabe des Verbots eines Verbrauchs des Grundstockvermögens missachtet wurde. Das stellt den praktischen Nutzen der Business Judgement Rule des § 84a Abs. 3 S. 2 BGB stark in Frage.

f) Einführung eines Stiftungsregisters

Die Einführung eines seit längerem geforderten Stiftungsregisters ist grundsätzlich zu begrüßen. Die bisherige umständliche Praxis des Vertretungsnachweises mittels behördlicher Bescheinigungen könnte dadurch künftig entfallen.

Allerdings bleibt zu prüfen, ob das Stiftungsregister mit dem Bundesamt für Justiz an der richtigen Stelle geführt wird, da dies eine verfassungsrechtlich bedenkliche Durchbrechung des föderalen Systems des Verwaltungsvollzugs durch die Länder darstellen könnte.⁴

g) Übergangsregelungen

Durch das Fehlen entsprechender Übergangsregelungen im RefE wären aktuell alle Satzungsbestimmungen bestehender Stiftungen, die von Regelungen des RefE abweichen oder diese Regelungen ergänzen, mit Inkrafttreten des Gesetzes nichtig, sofern das Gesetz diese Abweichungen oder Ergänzungen nicht ausdrücklich zulässt.

⁴ Kämmerer/Rawert, Fallstricke des Stiftungs föderalismus, npor 2020, 273 ff.

Die Einführung einer Übergangsregelung, die bestehenden Stiftungen die Möglichkeit einer einmaligen Anpassung an das neue Recht einräumt, halten wir daher für zwingend erforderlich.

IV. Steuerrechtliche Anmerkungen

Zu Artikel 1

Mustersatzung für Stiftungen nach Anlage 1 zu § 60 AO

Wir vermissen im Rahmen der geplanten Stiftungsrechtsreform die Einfügung bzw. Überarbeitung notwendiger steuerlicher Begleitregelungen. Es wäre unseres Erachtens zu prüfen, ob die zivilrechtlichen Änderungen im BGB z. B. eine Anpassung der Mustersatzung in der Anlage 1 zu § 60 AO erforderlich machen. Insbesondere die Regelungen zur Zulegung und Zusammenlegung gemeinnütziger Stiftungen (steuerbegünstigte Zwecke nach § 52 ff. AO, bisherige Anfallsberechtigung) legen den Gedanken einer Überarbeitung der Mustersatzung nahe. Der Entwurf enthält hierzu jedoch keine Ausführungen.

Verbrauchsstiftung nach § 80 Abs. 1 Satz 2 BGB-E

Die steuerliche Anerkennung und die Durchbrechung des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO wird bei der Verbrauchsstiftung momentan über § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO begründet.

Um weitere Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, würden wir eine konkretere Regelung in der Abgabenordnung befürworten.

Zweckerfüllung nach den §§ 80 Abs. 1, 83b Abs. 4, 83c Abs. 1 BGB-E

§ 80 Abs. 1 BGB-E, § 83b Abs. 4 sowie § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB regeln, dass das Vermögen bzw. die Erträge (Nutzungen) nur zur Zweckerfüllung verwendet dürfen. Steuerlich wird es vereinzelt für zulässig erachtet, dass Mittel auch teilweise für andere als die konkreten satzungsgemäßen steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden können. Eine teilweise Weitergabe von Mitteln ist entsprechend § 58 Nr. 2 AO grundsätzlich für alle nach den §§ 52 bis 54 AO steuerbegünstigten Zwecke oder auch im Katastrophenfall gemäß der für den konkreten Fall veröffentlichten Erlasse des Bundes- oder Länderfinanzministerien möglich. Dies gilt u. a. für Förderkörperschaften. Weder die Weitergabe der Mittel noch der steuerbegünstigte Zweck, für den die Mittel von der Empfängerkörperschaft verwendet werden, muss in diesen Fällen Satzungszweck der Körperschaft, die die Mittel weitergibt, sein.

Wir bitten zu prüfen, ob die bestehenden steuerrechtlichen Gegebenheiten im Einklang mit den neuen zivilrechtlichen Regelungen stehen; ggf. sollte das Zivilrecht eine Öffnungsklausel beinhalten, um einen Gleichklang mit den steuerrechtlichen Vorgaben herzustellen.

Verwaltung des Grundstockvermögens nach § 83c BGB-E

Der Werterhalt der Stiftungen wird in § 83c Abs. 1 BGB-E geregelt. In der Praxis stehen viele Kapitalstiftungen unserer Mitgliedsinstitute vor dem Problem, dass sichere verzinsliche Anlagen in Termingeldern oder Sparbriefe keine ausreichende Rendite mehr erwirtschaften. Nach § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB-E können auch Erträge zu Grundstockvermögen bestimmt werden, um die Ertragskraft zu erhalten oder zu erhöhen.

Steuerlich ist hierbei das sog. Admassierungsverbot zu beachten. Die Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO in Höhe von einem Drittel der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und nicht zeitnah zu verwendende Umschichtungsgewinne (nicht bei Nominalwertanlagen) ermöglichen die Einhaltung der stiftungsrechtlichen und gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben; sie beschränken dieser aber auch (realer Werterhalte im Sinne des Inflationsausgleiches, Kaufkraftstabilität). Umschichtungsgewinne können nach § 83 c Abs. 2 Satz 2 BGB dagegen auch für die Zweckerfüllung verbraucht werden. Insoweit findet auch eine Regelung zum Werterhalt oder zur Anlage des Vermögens in der Satzung ihre Grenzen in der Abgabenordnung.

Vor diesem Hintergrund würden wir eine Berücksichtigung dieses Konfliktes in der Gesetzesbegründung begrüßen.

Zulegung von Stiftungsvermögen nach § 86 BGB-E und Zusammenlegung von Stiftungen nach § 86a BGB-E

Die normative Ausgestaltung der Voraussetzungen für eine Zulegung von Stiftungsvermögen sowie für Zusammenlegungen von Stiftungen begrüßen wir sehr. Denn in der Vergangenheit war insbesondere die Verwaltung mehrerer (kleiner) Stiftungen – auch vor dem Hintergrund der schwindenden Erträge – sehr aufwendig. Unsere Mitgliedsinstitute haben daher, schon aus ökonomische Gründen, ein großes Interesse an Zulegungen oder Zusammenlegungen von Stiftungen. Dies wurde bisher von der Aufsicht abgelehnt. So ist nach dem Bayerischen Stiftungsgesetz eine Zulegung nur möglich, wenn bei der übertragenden (untergehenden) Stiftung die Auflösungs Voraussetzungen nach § 87 Abs. 1 BGB a. F. vorliegen (Art. 8 Abs. 4 Satz 1 BayStG). Die Zulegung soll nach dem Gesetzentwurf nicht mehr allein auf die Unmöglichkeit des Zwecks abstellen, sondern unter erleichterten Voraussetzungen in Betracht kommen. Die Praxis wird zeigen, ob die ökonomischen Gründe als ausreichende Voraussetzung anerkannt werden. Dies wäre im Hinblick auf Kleinstiftungen zu adressieren. Auch die Aufsicht würde davon profitieren.

Die Zulegung als auch die Zusammenlegung sollen künftig im Wege der Gesamtrechts-

nachfolge ohne Abwicklung, unter Einhaltung von Voraussetzungen, zivilrechtlich möglich sein. Hier drängen sich steuerliche Begleitregeln auf:

- a. Die steuerliche Behandlung der Zu- und Zusammenlegung (§§ 86 ff. BGB-E) bedarf unseres Erachtens einer steuerlichen Begleitregelung (siehe dazu auch die § 23 und § 54 InvStG), die den Regelungsgehalt des UmwG und des UmwStG aufnehmen und entsprechend den §§ 86 und 86a BGB den Zusammenschluss steuerlich explizit regeln. Zu klären wäre auch, ob es zudem eines steuerlichen Rückwirkungszeitraumes von bis zu acht Monaten (Coronafristen plus weitere vier Monate) bedarf.
- b. Bei steuerbegünstigten Stiftung sollte dies nach unserem Dafürhalten mit einer begleitenden Ergänzung des § 61 AO erfolgen. Denn eine Satzungsänderung der aufnehmenden (bzw. die Satzung der neuen Stiftung) darf nicht zum Wegfall der Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO und bisherigen Zwecke (vgl. § 61 AO, § 55 AO) führen. Im Rahmen der Gesamtrechnachfolge muss dies beachtet und sichergestellt werden.
- c. Stiftungen, die wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten und damit ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich von Relevanz sind, bedürfen weitergehender Regelungen (siehe UmwStG), die die Zu- bzw. Zusammenlegung steuerlich regeln (§ 64 AO). So können wirtschaftliche Geschäftsbetriebe auch zu einem Geschäftsbetrieb zusammengelegt werden. Unvorhersehbare Synergieeffekte können ggf. einen eigenen Stiftungszweck (denkbar auch Hauptzweck) begründen und somit zu einem Verstoß gegen das Gebot der Ausschließlichkeit gem. § 56 AO führen. Zu prüfen wäre, ob in diesen Fällen auch eine Ausgliederung zulässig ist. Ähnliche Fragen stellen sich unseres Erachtens bei Zweckbetrieben (§ 65 AO).
- d. Die Altregelung des § 84 BGB soll künftig in § 80 Abs. 2 BGB-E aufgehen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes vom 06. Juni 2019 (Az. V R 50/17, BStBl. II 2019, 782) zur Körperschaftsteuerpflicht, kann die Rückwirkung des BGB danach nicht ohne eigene steuerliche Auswirkung auf eine Steuerbefreiung ausgedehnt werden. Es könnte im Rahmen der Reform jedoch auf eine solche steuerliche Anordnung hingewirkt werden. Dies betrifft unsere Mitgliedsinstitute im Zuge der Zuwendungen anlässlich der Gründung einer Stiftung, weil damit Auswirkungen auf den Zuwendungsabzug verbunden sind (vgl. BFH - Urteil vom 11. Februar 2015 – X R 36/11).

zu Artikel 3

Stiftungsregister nach § 82b BGB

Wir begrüßen die Einführungen eines Stiftungsregisters aus steuerrechtlicher Sicht ausdrücklich. Darüber hinaus möchten wir anregen zu prüfen, ob die Registereintragungen um steuerliche Informationen zum gemeinnützigen Status der Stiftung – so z. B. die Feststellung der satzungsgemäßen Voraussetzungen nach § 60a AO, Freistellungsbescheide, Gültigkeit, steu-

erbegünstigte Zwecke, Art der Nichtveranlagungsbescheinigung – ergänzt werden könnten. Hierbei würde es sich letztlich auch nur um jene Angaben handeln, die auch in den Zuwendungsbestätigungen enthalten sind.
