

Paul Metz

Das „Stiftungsvermögen“ im Zeitraum zwischen Tod des Stifters und Anerkennung der Stiftung

Zivilrechtliche und steuerrechtliche Untersuchungen zur
Stiftung von Todes wegen



Nomos



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

Herausgegeben von

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt

Prof. Dr. Rainer Hüttemann

Prof. Dr. Michael Droege

Band 26

Paul Metz

Das „Stiftungsvermögen“ im Zeitraum zwischen Tod des Stifters und Anerkennung der Stiftung

Zivilrechtliche und steuerrechtliche Untersuchungen zur
Stiftung von Todes wegen



Nomos



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT



Onlineversion
Nomos eLibrary

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

Zugl.: Tübingen, Eberhard Karls Universität, Diss., 2023

ISBN 978-3-7560-1702-7 (Print)

ISBN 978-3-7489-4432-4 (ePDF)

Die Bände 9–22 sind bei Bucerius Law School Press erschienen.

D21

1. Auflage 2024

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2024. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2023 von der Juristischen Fakultät der Eberhard Karls Universität Tübingen als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur konnten bis Januar 2024 berücksichtigt werden. Die Veröffentlichung der Arbeit bietet die Gelegenheit, all jenen zu danken, ohne deren Unterstützung das Promotionsvorhaben so nicht möglich gewesen wäre.

An erster Stelle möchte ich mich bei meiner Doktormutter Frau Professorin Dr. Christine Osterloh-Konrad für die wertvolle Unterstützung und den Freiraum bei der Erstellung der Arbeit bedanken. Durch ihre Anregungen und Kritik hat sie wesentlich zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Herrn Professor Dr. Christian Seiler danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Danken möchte ich außerdem Frau Professorin Dr. Birgit Weitemeyer, Herrn Professor Dr. Rainer Hüttemann, Herrn Professor Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt und Herrn Professor Dr. Michael Droewe für die Aufnahme in ihre Schriftenreihe.

Danken möchte ich auch Herrn Professor Dr. Rainer Lorz, LL.M., der nicht nur das Thema der Arbeit angeregt, sondern auch meine Begeisterung für das Stiftungs- und Nachfolgerecht geweckt hat.

Großer Dank gilt zudem meinem Freund Dr. Felix Berner, MJur, der mir bei meinem Promotionsvorhaben ein wertvoller Diskussionspartner war und auch die Durchsicht des Manuskripts auf sich genommen hat.

Von ganzem Herzen möchte ich mich auch bei meinen Eltern Petra und Frank für die bedingungslose Unterstützung und das in mich gesetzte Vertrauen auf meinem gesamten Lebensweg bedanken.

Ein nicht in Worte zu fassender Dank gebührt schließlich meiner Frau Johanna, die nicht nur immer wieder die Mühen des Korrekturlesens auf sich genommen hat, sondern mir mit ihrer zauberhaften Art auch die Kraft zur Vollendung dieser Arbeit gegeben hat. Ihr ist diese Arbeit aus tiefstem Herzen gewidmet.

Stuttgart, im Januar 2024

Inhaltsverzeichnis

Teil 1 Einleitung	15
§ 1 Stiftungsbegriff und Merkmale der rechtsfähigen Stiftung	19
A. Formaler Stiftungsbegriff des BGB	19
B. Elemente des Stiftungsbegriffs	20
I. Stiftungszweck	20
II. Stiftungsvermögen	21
III. Stiftungsorganisation	23
§ 2 Privatnützige und gemeinnützige Stiftungen	23
§ 3 Entstehung der Stiftung von Todes wegen	24
A. Stiftung und Stiftungsgeschäft von Todes wegen	24
B. Anerkennung als Entstehungsvoraussetzung	25
Teil 2 Das „Stiftungsvermögen“ im Zivilrecht	27
§ 1 Vermögenszuordnung zwischen Todestag und Anerkennung	27
A. Vermögenszuordnung nach der Anerkennung – Rückblickende Betrachtung	28
I. Entstehungsgeschichte des § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.)	28
II. Anwendungsbereich des § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.)	31
1. Zuwendungen des Stifters	32
2. Zuwendungen Dritter	32
III. Zivilrechtliche Rechtsfolge und Wirkungen	33
1. Entstehung der Stiftung	33
a) Die Stiftung als Erbin	34
b) Die Stiftung als Vermächtnisnehmerin	36
2. Vermögenszuordnung durch § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.)?	36
3. Vermögenszuordnung durch § 1922 und §§ 2176, 2174 BGB	38
IV. Zwischenergebnis	38
V. Vermögenszuordnung dispositiv?	39

VI. Ergebnis	41
B. Vermögenszuordnung vor der Anerkennung – Schwebephase	41
I. Vergleich zur Rechtslage beim Nasciturus	42
1. Die Regelung des § 1923 Abs. 2 BGB	42
a) Entstehungsgeschichte	42
b) § 1923 Abs. 2 BGB im System der Schutzvorschriften	43
2. Rechtskonstruktive Einordnung des § 1923 Abs. 2 BGB	45
a) Bedingter Rechtserwerb des Nasciturus	45
aa) Auflösend bedingter Rechtserwerb des Nasciturus	47
bb) Aufschiebend bedingter Erwerb des Nasciturus	47
cc) Vollrechtsinhaber	49
b) Ruhende Erbschaft und subjektlose Rechte	49
II. Bedingter Rechtserwerb der künftigen Stiftung	50
1. Gegenwärtige Wirkungen der künftigen Rechte	52
2. Zuordnung und Erwerb der gegenwärtigen Rechte	53
3. Anwartschaftsrechte	54
4. Zwischenergebnis	58
III. Zuordnung der Vollrechte während der Schwebephase	59
IV. Ergebnis	61
§ 2 Folgen für die Zuordnung der postmortalen Erträge	62
A. Vor der Anerkennung – Schwebephase	62
B. Nach der Anerkennung – Rückblickende Betrachtung	64
I. Die Stiftung als Erbin	64
II. Die Stiftung als Vermächtnisnehmerin	66
§ 3 Verwaltung des Nachlassvermögens während der Schwebephase	67
A. Zuständigkeit und Mittel der Verwaltung	67
I. Testamentsvollstrecker	68
II. Pfleger	70
1. § 1960 BGB – Nachlasspfleger	71
a) Unbekannter Erbe	72
b) Fürsorgebedürfnis	76
c) Wirkungskreis des Pflegers – Nachlasssicherung	77
aa) Grundsatz	77

bb) Besonderheiten im Zusammenhang mit § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.)	80
(1) Grenzen des Wirkungskreises	80
(2) Einzelfälle	82
(a) Nachsuchung des Anerkennungsverfahrens	82
(b) Gegner von Pflichtteilsansprüchen	84
(c) Abschluss von Verträgen	86
d) Umfang der Vertretungsmacht	86
2. § 1882 BGB (§ 1913 BGB a.F.) – Pfleger für unbekannte Beteiligte	88
a) Verhältnis zur Nachlasspflegschaft nach § 1960 BGB	88
b) Unbekannte Beteiligte	90
c) Fürsorgebedürfnis	90
d) Wirkungskreis des Pflegers	91
aa) Grundsatz	91
bb) Besonderheiten im Zusammenhang mit § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.)	91
(1) Grenzen des Wirkungskreises	91
(2) Einzelfälle	96
(a) Nachsuchung des Anerkennungsverfahrens und Entlassung des Testamentsvollstreckers	96
(b) Erbscheinsantrag	98
(c) Hypotheken- und Vormerkungserwerb	99
(d) Einstweiliger Rechtsschutz	101
(e) Feststellungsklagen	102
(f) Eingehung von Verpflichtungen	103
(g) Annahme von Schenkungen und anderer Zuwendungen	104
e) Umfang der Vertretungsmacht	106
3. § 1810 BGB (§ 1912 BGB a.F.) – Pflegschaft für ein ungeborenes Kind	107
III. Organtätigkeit – Vertreter ohne Vertretungsmacht	108
IV. Gesetzliche Erben oder Ersatzerben	110

V. Gewillkürter Vertreter	112
B. Stiftungsrechtliche Vorgaben zur Vermögensverwaltung	114
I. Der Grundsatz der Vermögenserhaltung	115
II. Geltung zwischen Todestag und Anerkennung	116
1. Vor der Anerkennung – Schwebephase	117
2. Nach der Anerkennung – Rückblickende Betrachtung	117
§ 4 Zum Rechtsgebilde während der Schwebephase	118
A. Rechtsfähigkeit des Vorgebildes	118
I. Vergleich zur Rechtslage beim Nasciturus	119
1. Teilrechtsfähigkeit des Nasciturus	119
a) Auflösend bedingte Teilrechtsfähigkeit	121
b) Aufschiebend bedingte Teilrechtsfähigkeit	122
II. Teilrechtsfähigkeit der Stiftung vor Anerkennung	122
1. Begriff der Teilrechtsfähigkeit	123
2. Teilrechtsfähigkeit des Vorgebildes	125
a) Rechtszuordnung aufgrund des § 1922 BGB i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.)	128
b) Rechtszuordnung aufgrund der Pflegschaften	130
aa) Rechtszuordnung im Anwendungsbereich des § 1960 BGB	131
bb) Rechtszuordnung im Anwendungsbereich des § 1882 BGB (§ 1913 BGB a.F.)	132
cc) Zwischenergebnis	133
c) Ergebnis	135
3. Bedingung der Rechtsfähigkeit	135
a) Aufschiebend bedingte Teilrechtsfähigkeit	135
b) Auflösend bedingte Teilrechtsfähigkeit	136
III. Ergebnis	137
B. Verhältnis des Vorgebildes zur anerkannten Stiftung	138
I. Zur Identitätstheorie bei den Vorgesellschaften	139
1. Ausgangslage	139
2. Identität zwischen Vorgesellschaft und Kapitalgesellschaft	140
a) Deskriptiver Ansatz der Identitätstheorie	141
b) Kontinuität der Rechtsverhältnisse und des Rechtsträgers	141
c) Vollständige Identität	142
d) Teilidentität	144

II. Identität im Umwandlungsrecht	146
III. Identität zwischen Vorgebilde und anerkannter Stiftung	148
IV. Ergebnis	150
§ 5 Abweichende Beurteilung aufgrund des Bestehens einer Vorstiftung?	151
A. Meinungsspektrum	152
I. Der Wille des historischen Gesetzgebers	152
II. Das personale Substrat	153
III. Die fehlende Stiftungsaufsicht	153
IV. § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.)	154
V. Zum rechtlichen Bedürfnis	155
B. Die Vorstiftung als Lückenproblem	156
I. Begriff der Vorstiftung für den vorliegenden Zusammenhang	157
II. Vorstiftung entsprechend der Vorgesellschaft?	158
Teil 3 Das „Stiftungsvermögen“ im Körperschaftsteuerrecht	163
§ 1 Steuersubjekt – Beginn der Körperschaftsteuerpflicht	163
A. Meinungsbild	164
I. Beginn mit dem Tod des Stifters	164
1. Vorstiftung als Steuersubjekt	164
2. Rückwirkende Steuerentstehung nach Anerkennung	165
a) Zivilrechtsakzessorietät des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG	166
b) Sinn und Zweck des § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.)	167
c) Identität zwischen Vorgebilde und anerkannter Stiftung	167
d) Vergleichbarkeit mit sonstigen Rückwirkungsfällen, Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit	168
e) Pragmatische Argumente	169
3. Stiftungsvermögen als selbstständiges Zweckvermögen	169
II. Beginn mit der Anerkennung der Stiftung	170
III. Beginn mit der Aufnahme der Stiftungstätigkeit	171
B. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG als Ausgangspunkt	172
I. Rechtsentwicklung	172
1. Körperschaftsteuergesetz vom 30. März 1920	173

2. Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925	176
3. Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934	177
II. Heutige Regelung	179
1. Juristische Person als Körperschaftsteuersubjekt	179
a) Anknüpfung an das Zivilrecht	179
b) Begriff der juristischen Person im Zivilrecht	180
2. Anknüpfung an die Bezeichnung als juristische Person	182
III. Ergebnis	186
C. Vorgebilde als selbstständiges Steuersubjekt?	186
I. Vergleich zur Vor-GmbH	188
1. Ansatz von Rechtsprechung und herrschender Meinung	189
a) Unselbstständige Anknüpfung an die Vorgesellschaft	190
b) Selbstständige Anknüpfung an die Vorgesellschaft	193
2. Alternative Begründungsansätze	195
a) Analogie zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG	195
b) § 3 Abs. 1 KStG	196
c) Statutenidentität	196
II. Zur Identität als Begründungsansatz	198
III. Zur Statutenidentität als Begründungsansatz	200
IV. Zwischenergebnis	201
V. Steuerpflicht des Vorgebildes nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG	202
VI. Ergebnis	208
D. Rückwirkende Steuerpflicht nach Anerkennung der Stiftung	208
I. Anerkannte Stiftung als Steuersubjekt	208
II. Rückwirkung der Steuerpflicht	208
1. Keine fiktive juristische Person	210
2. Vergleich zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG	211
3. Anknüpfung an die zivil- und steuerrechtliche Vermögenszuordnung	212
4. Keine unzulässige Doppelbesteuerung	219
III. Keine Beschränkung auf Zuwendungen im Sinne des § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.)	224
IV. Ergebnis	224
§ 2 Folgen für den Beginn der Steuerbefreiung	225
A. Meinungsbild	226
I. Einordnung von Rechtsprechung und Verwaltung	226

II. Rückwirkende Steuerbefreiung	229
1. Keine Rückwirkung hinsichtlich der Satzungsmäßigkeit	230
2. Umfassende Rückwirkung	231
B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als Ausgangspunkt	232
I. Rechtsentwicklung	233
1. Körperschaftsteuergesetz vom 30. März 1920	233
2. Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925	234
3. Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934	235
II. Geltendes Recht – Grundlagen	236
1. Körperschaftsteuersubjekt	237
2. Formelle Satzungsmäßigkeit	238
3. Materielle Satzungsmäßigkeit	240
4. Rechtsfolge – Freistellungsbescheid	241
III. Vergleich zu den Vorgesellschaften	242
C. Steuerbefreiung des Vorgebildes während der Schwebephase	243
D. Rückwirkende Steuerbefreiung der Stiftung nach Anerkennung	244
I. Rückwirkung hinsichtlich des Steuersubjekts	244
II. Rückwirkung hinsichtlich der formellen Satzungsmäßigkeit	248
1. Anerkennung während des Veranlagungszeitraums	249
2. Rückwirkung hinsichtlich der formellen Satzungsmäßigkeit	250
a) Einhaltung der formellen Satzungsmäßigkeit während der Schwebephase	250
b) Keine Einhaltung der formellen Satzungsmäßigkeit während der Schwebephase	252
III. Materielle Satzungsmäßigkeit während der Schwebephase	256
IV. Ergebnis	260
E. Antragstellung während Schwebephase	260
I. Möglichkeit der Antragstellung vor Anerkennung	261
II. Antragsteller	263
III. Ergebnis	264
Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesen und Schluss	265
Literaturverzeichnis	271

Teil 1 Einleitung

Stiftungen erfreuen sich anhaltender Beliebtheit. Auch im Jahr 2022 wurden 693 rechtsfähige Stiftungen errichtet.¹ Die Stiftungserrichtung von Todes wegen ermöglicht es der Stifterin und dem Stifter², in einem letzten Akt „*ein Stück Unsterblichkeit*“³ zu schaffen, ohne lebzeitig ein Opfer dafür erbringen zu müssen. Die Stiftung als „*ewige Erbin*“⁴ und unsterbliche Vermögensnachfolgerin ist zumindest theoretisch für immer dem Stifterwillen unterworfen.⁵ Diese auf den ersten Blick verlockende und zugleich „*unheimliche*“⁶ Aussicht wird trotz zahlreicher Gerichtsentscheidungen und wissenschaftlicher Auseinandersetzungen durch eine Vielzahl von Zweifelsfragen getrübt. Die Zweifelsfragen ergeben sich insbesondere aus dem Zusammenspiel von § 80 Abs. 2 Satz 1 BGB (§ 80 Abs. 1 BGB a.F.), der als Voraussetzung für das Entstehen der Stiftung neben dem Stiftungsgeschäft die behördliche Anerkennung der Stiftung nennt, und § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.), der mittels Rückwirkungsfiktion die Erbeinsetzung einer noch nicht anerkannten Stiftung ermöglicht. Die zivil- und steuerrechtlichen Unklarheiten drehen sich dabei insbesondere um die Frage, ob es in der Zeit zwischen dem Stiftungsgeschäft und der Anerkennung der Stiftung, die durchaus *mehrere Jahre* andauern kann,⁷ bereits ein „*rechtliches Etwas*“ gibt. Teilweise wird dies kategorisch abgelehnt. Vor der Anerkennung sei die Stiftung ein „*rechtliches Nullum*“⁸, ein

1 <https://www.stiftungen.org/stiftungen/zahlen-und-daten.html>, zuletzt abgerufen am 28.1.2024.

2 Im Folgenden wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit ausschließlich das generische Maskulinum verwendet. Es bezieht sich auf Personen jeden Geschlechts.

3 K. Schmidt, *Stiftungswesen – Stiftungsrecht – Stiftungspolitik*, 1987, S. 5.

4 Lange, *ZStV* 2019, S. 85.

5 K. Schmidt, *Stiftungswesen – Stiftungsrecht – Stiftungspolitik*, 1987, S. 5.

6 K. Schmidt, *Stiftungswesen – Stiftungsrecht – Stiftungspolitik*, 1987, S. 5, 7.

7 Im Fall des BFH v. 13.11.2019 – V R 30/16, *npoR* 2020, S. 124 waren es dreieinhalb Jahre, im Fall des BFH v. 6.6.2019 – V R 50/17, *DStR* 2019, S. 2189 waren es gut zwei Jahre und im Fall des BFH v. 25.10.1995 – II R 20/92, *NJW* 1996, S. 743 waren es sogar viereinhalb Jahre.

8 FG Hessen v. 17.9.2002 – 4 K 2859/02, *BeckRS* 2002, 21012733.

„rechtliches Nichts“⁹, ein „Nullum“¹⁰. Nach der gegenteiligen Auffassung ist die Stiftung vor Anerkennung zwar noch keine juristische Person, aber jedenfalls notwendige Vorstufe.¹¹ Zwischen diesen beiden Extremen gibt es alle erdenklichen Zwischenstufen der Einordnung der Stiftung zwischen Todestag und Anerkennung. Die scheinbar rein dogmatische Frage nach dem rechtlichen Etwas wird praktisch relevant, wenn für die Stiftung vor der Anerkennung gehandelt und beispielsweise ein Erbschein beantragt oder das Anerkennungsverfahren betrieben werden soll, oder wenn die Stiftung nach ihrer Anerkennung rückwirkend zur Körperschaftsteuer herangezogen wird.

Die zivilrechtlichen Unklarheiten verdeutlicht zuletzt sehr eindrücklich die Entscheidung des Oberlandesgerichts Braunschweig vom 8. Juli 2020¹². Dem Fall lag folgende Erbeinsetzung der Erblasserin („E“) zugrunde: *„Ich vermache meinen gesamten Nachlass einer noch zu gründenden gemeinnützigen Stiftung mit dem Namen [A.] Stiftung. Zweck der Stiftung ist die Förderung begabter Studierender auf dem Gebiet des Maschinen- und industriellen Hochbaus der TU B [...]“*. B2, der im Testament zum ersten Vorstand und Vorsitzenden des Vorstands ernannt wurde, beantragte nach dem Tod der E im Namen der noch nicht anerkannten Stiftung („B1“) einen Erbschein. Gegen die ablehnende Entscheidung des Nachlassgerichts legte B2 im Namen der B1 Beschwerde ein, über welche das Oberlandesgericht Braunschweig zu entscheiden hatte. Das Gericht führte hierzu unter Berufung auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 11. Februar 2015¹³ aus, dass vor der Bekanntgabe der Anerkennung der Stiftung der später einzusetzende Stiftungsvorstand keine Rechtshandlungen vornehmen könne, die Wirkung für oder gegen die Stiftung entfalten, da eine Vorstiftung, ähnlich den Vorgesellschaften oder dem Vor-Verein, nicht existiere.¹⁴ Erbscheinsanträge oder Beschwerden durch die künftige Stiftung beziehungsweise durch ihren

9 Schiffer/Pruns, GmbHHR 2016, S. 742 ff.

10 Stengel, Stiftung und Personengesellschaft, 1993, S. 94.

11 LG Heidelberg v. 3.4.1991 – 8 O 392/90, NJW-RR 1991, S. 969; Schwinge, BB 1978, S. 527, 528.

12 OLG Braunschweig v. 8.7.2020 – 3 W 19/20, ZEV 2020, S. 565 ff.

13 BFH v. 11.2.2015 – X R 36/11, ZStV 2015, S. 220 ff.

14 OLG Braunschweig v. 8.7.2020 – 3 W 19/20, ZEV 2020, S. 565, 566; an der Bezugnahme des OLG Braunschweig auf die Entscheidung des BFH ist außerdem bemerkenswert, dass es im Fall des OLG Braunschweig um eine Stiftungerrichtung von Todes wegen ging, im Fall des BFH v. 11.2.2015 – X R 36/11 hingegen um eine Stiftungerrichtung unter Lebenden. Das Bestehen der Vorstiftung lehnte der BFH seinerseits aber unter anderem mit dem Argument ab, dass die Sondervorschrift des

künftigen Vorstand seien demnach nicht möglich.¹⁵ Da das Gericht den im vorangegangenen Verfahren bestellten Nachlasspfleger gleichfalls nicht für beschwerdebefugt erachtete, gab es niemanden, der für die Stiftung hätte handeln können.

Die E hatte in ihrem Testament jedoch weiter ausgeführt: *„Ich bestimme hiermit, dass B2 die Stiftung gründet und in meinem Sinne die Satzung ausgestaltet und in verantwortlicher Stellung die Stiftung führt. Er soll vorerst auch Vorsitzender des Stiftungs-Vorstands werden und Sorge dafür tragen, dass die Mittel aus meinem Nachlass im Sinne der Stiftung verwendet werden. Dazu soll er sich auch fachkundiger Hilfe bedienen [...]“*. Diese Ausführungen der E legte das Oberlandesgericht Braunschweig als Anordnung einer Testamentsvollstreckung aus. Weitere Anhaltspunkte im Testament für die Anordnung einer Testamentsvollstreckung brachte das Gericht nicht vor.¹⁶ Es machte dabei auch keinen Hehl daraus, dass sein Auslegungsergebnis vom Ziel her gedacht war, und führte aus: *„Insoweit ist der einzig gangbare Weg, um dem (hier zu unterstellenden) Willen der E gerecht zu werden, die Gründung der Stiftung durch B2 vornehmen zu lassen, in der entsprechenden Verfügung die Anordnung der Testamentsvollstreckung und Ernennung des B2 zum Testamentsvollstrecker zu sehen. Der Erbscheinsantrag und die Beschwerde sind daher – zugunsten ihrer möglichen Wirksamkeit – als solche des B2 auszulegen [...]“*.¹⁷ Wohl um der eigenen Argumentation Nachdruck zu verleihen, führte das Oberlandesgericht Braunschweig weiter aus, dass die Ernennung eines Testamentsvollstreckers der allgemein übliche Weg zur Errichtung einer Stiftung von Todes wegen sei.¹⁸ Das Oberlandesgericht Braunschweig hat die durch den der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt eröffnete Möglichkeit ergriffen und zu einigen der Eingangs aufgeworfenen Fragen Stellung bezogen und Antworten auf bislang ungeklärte Rechtsfragen gegeben. Ob diese Antworten alle Zweifelsfragen ausräumen, soll mit der vorliegenden Arbeit ebenfalls beantwortet werden.

Die zivilrechtlichen Unklarheiten wirken im Steuerrecht fort und führen dort gleichfalls zu erheblichen Friktionen und Widersprüchen. Es beginnt

§ 84 BGB (a.F.) auf die Stiftung unter Lebenden nicht anwendbar sei; kritisch hierzu auch *Schwalm*, ZStV 2021, S. 10, 20.

15 OLG Braunschweig v. 8.7.2020 – 3 W 19/20, ZEV 2020, S. 565, 566.

16 Vgl. OLG Braunschweig v. 8.7.2020 – 3 W 19/20, ZEV 2020, S. 565, 566 f.

17 OLG Braunschweig v. 8.7.2020 – 3 W 19/20, ZEV 2020, S. 565, 567.

18 OLG Braunschweig v. 8.7.2020 – 3 W 19/20, ZEV 2020, S. 565, 567.

bereits mit der Frage, ab wann die Stiftung von Todes wegen subjektiv körperschaftsteuerpflichtig ist. Daran anschließen lässt sich die Frage nach dem Beginn einer etwaigen Steuerbefreiung aufgrund einer gemeinnützigen Zweckrichtung. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs soll die Stiftung von Todes wegen rückwirkend ab dem Todeszeitpunkt des Stifters unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein, denn es sei nicht ersichtlich, warum die zivilrechtliche Vermögenszuordnung für das Steuerrecht nicht gelten solle.¹⁹ Eine Ausdehnung der zivilrechtlichen Rückwirkungsfiktion auf die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG angeordnete Steuerbefreiung komme hingegen ohne eigenständige steuerrechtliche Anordnung der Rückwirkung nicht in Betracht.²⁰

In Anbetracht der zivil- und steuerrechtlichen Zweifelsfragen wird in weiten Teilen der stiftungs- und steuerrechtlichen Literatur eindringlich vor der Stiftungerrichtung von Todes wegen gewarnt, ja sogar gänzlich davon abgeraten.²¹ Stiftungen von Todes wegen seien allenfalls „*Notlösungen*“.²² Das war nicht immer so: Zur Zeit der Entstehung des Bürgerlichen Gesetzbuchs galt die Stiftung von Todes wegen noch als der „*gewöhnlichste Fall*“ der Stiftungerrichtung.²³ Die vorliegende Arbeit soll dazu beitragen, die Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Stiftung von Todes wegen zu beseitigen und Zweifelsfragen in diesem Zusammenhang einer schlüssigen Lösung zuzuführen. Untersuchungsgegenstand der Arbeit ist dabei das „Stiftungsvermögen“ in der Zeit zwischen dem Todestag des Stifters und der Anerkennung der Stiftung, insbesondere vor dem Hintergrund der Vorschrift des § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.).²⁴ Zentrale Fragen werden dabei die Zuordnung des der Stiftung von Todes wegen zugewendeten

19 BFH v. 17.9.2003 – I R 85/02, DStRE 2004, S. 229, 230; BFH v. 6.6.2019 – V R 50/17, DStR 2019, S. 2189, 2190.

20 BFH v. 17.9.2003 – I R 85/02, DStRE 2004, S. 229, 230; BFH v. 6.6.2019 – V R 50/17, DStR 2019, S. 2189, 2190.

21 Bspw. v. Oertzen, ZEV 2019, S. 731, 733; Schiffer, npoR 2018, S. 105 ff.; Wachter, BB 2017, S. 2631 ff.; Langenfeld, ZEV 2002, S. 481; Ihle, RNotZ 2009, S. 557, 562.

22 Langenfeld, ZEV 2002, S. 481.

23 Crome, System des Deutschen Bürgerlichen Rechts, AT, 1900, § 56 S. 266.

24 Der Deutsche Bundestag hat am 24. Juni 2021 den Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts (BT-Drucks. 19/28173) in der vom Rechtsausschuss gefassten Beschlussempfehlung (BT-Drucks. 19/30938 sowie 19/31118) angenommen und als Gesetz verabschiedet. Der Bundesrat hat dem am 25. Juni 2021 zugestimmt (BR-Drucks. 569/21). Dieses Gesetz sieht weitreichende Änderungen vor. Es trat überwiegend am 1. Juli 2023 in Kraft und ist dieser Arbeit zugrunde gelegt. Die bisherigen Normen werden jedoch überwiegend als Klammerzusatz und mit der Kennzeichnung a.F. zitiert.

Vermögens betreffen – ob also überhaupt schon von einem Stiftungsvermögen die Rede sein kann. Damit verbunden sind die Fragen, wer das der Stiftung zugewendete Vermögen zwischen dem Tod des Stifters und der Anerkennung der Stiftung verwaltet und wie diese Vermögensverwaltung zu erfolgen hat. Im Anschluss an den zivilrechtlichen Teil der Arbeit wird untersucht, inwiefern die zivilrechtliche Vermögenszuordnung durch das *Körperschaftsteuerrecht* nachvollzogen wird, wobei dies auch gemeinnützigkeitsrechtliche Fragestellungen einschließt. Auf lange Sicht – so jedenfalls der Wunsch des Verfassers – soll die vorliegende Arbeit dazu beitragen, die Errichtung einer Stiftung von Todes wegen zu rehabilitieren und als die gleichberechtigte Errichtungsform zu etablieren, die das Gesetz in § 81 Abs. 3 Alt. 2 BGB (§ 83 BGB a.F.) vorsieht.

§ 1 Stiftungsbegriff und Merkmale der rechtsfähigen Stiftung

A. Formaler Stiftungsbegriff des BGB

Mit § 80 Abs.1 Satz 1 BGB hat der Gesetzgeber mit Wirkung zum 1. Juli 2023 erstmals eine Legaldefinition des Begriffs der rechtsfähigen Stiftung in das Bürgerliche Gesetzbuch aufgenommen. Danach ist eine Stiftung „eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person“. Diese Definition der rechtsfähigen Stiftung entspricht der bisher herrschenden Meinung, die unter einer rechtsfähigen Stiftung eine selbständige, nicht auf einer Personenvereinigung beruhende Organisation versteht, die durch das Stiftungsgeschäft festgelegte Zwecke mit Hilfe eines diesen Zwecken gewidmeten Vermögens auf Dauer verfolgt.²⁵ Dieser sog. formale Stiftungsbegriff²⁶ grenzt die Stiftung einerseits – formal – durch den Bezug auf das fehlende personale Substrat (es gibt weder Gesellschafter noch Mitglieder, sondern nur Nutznießer, die sog. Destinatäre) von den

25 BayObLG v. 25.10.1972 – BReg. 2 Z 56/72, NJW 1973, S. 249; BVerwG v. 12.2.1998 – 3 C 55/96, NJW 1998, S. 2545, 2547; *Hüttemann/Rawert*, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 1; *Weitemeyer*, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 1.

26 Der formale Stiftungsbegriff des BGB wird insbesondere von der Rechtsvergleichung um einen funktionalen, rechtsformunabhängigen Stiftungsbegriff ergänzt, vgl. *Hüttemann/Rawert*, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 16.

Körperschaften und den Personengesellschaften ab.²⁷ Andererseits wird sie durch den – formalen – Bezug zur Rechtsfähigkeit von den sog. unselbstständigen (Treuhand-)Stiftungen abgegrenzt, die durch schuldrechtliche Vereinbarung mit einem bestehenden Rechtsträger errichtet werden.²⁸

B. Elemente des Stiftungsbegriffs

Der formale Stiftungsbegriff des Bürgerlichen Gesetzbuchs wird durch drei Wesenselemente geprägt: den Stiftungszweck, das Stiftungsvermögen und die Stiftungsorganisation.²⁹

I. Stiftungszweck

Der Stiftungszweck – auch schon als „*Seele*“ der Stiftung bezeichnet³⁰ – wird allein durch den Willen des Stifters bestimmt und gibt der Stiftung ihr individuelles, unabänderliches Gepräge.³¹ Die Rechtsform der Stiftung ermöglicht es dem Stifter, den eigenen Willen in einem Stiftungszweck zu konkretisieren und im Grundsatz für die Ewigkeit festzusetzen.³² Mit der Anerkennung der Stiftung ist der Stiftungszweck als perpetuierter Stifterwille für alle Beteiligten verbindlich, auch für den Stifter selbst.³³ Spätere Zweckänderungen sind nur unter engen Voraussetzungen zulässig.³⁴ Jegliche Tätigkeit der Stiftung durch ihre Organe ist am Stiftungszweck zu messen und hat diesem zu dienen.³⁵ Nach § 82 BGB (§ 80 Abs. 2 Satz 1 BGB a.F.) sind jegliche Stiftungszwecke zulässig, wenn sie das Gemeinwohl nicht gefährden. Nach der herrschenden Meinung sind darüber hinaus nur

27 Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 2; Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 1.

28 Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 2; Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 1.

29 Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 4; Neuner, BGB AT, 13. Auflage 2023, § 18 Rn. 3.

30 Liermann, Deutsches Stiftungswesen 1948–1966, 1968, S. 153, 154.

31 Liermann, Deutsches Stiftungswesen 1948–1966, 1968, S. 153, 154 f.; Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 5.

32 Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 2; Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 2.

33 Liermann, Deutsches Stiftungswesen 1948–1966, 1968, S. 153, 154 f.

34 Vgl. §§ 85, 85a BGB.

35 Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 2.

fremdnützige Zwecke zulässig.³⁶ Das umfasst neben gemeinnützigen Zwecken auch privatnützige Zwecke, wie sie beispielsweise Familienstiftungen verfolgen.³⁷ Ausgeschlossen sind lediglich aus Sicht des Stifters *und* der Stiftung eigennützige Zwecke, wie beispielsweise die Selbstzweckstiftung oder die Stiftung für den Stifter.³⁸ Diese Einschränkungen ergeben sich daraus, dass das Privileg der Verewigung des gesetzten Zwecks nicht allein dem Stifter zugutekommen darf und auch keiner reinen Haftungsenkave eines sich selbst perpetuierenden Vermögens gewährt wird.³⁹ Die Beschränkung des zulässigen Stiftungszwecks auf Mildtätigkeit und Frömmigkeit – „*pia causa*“ – wird heute nicht mehr vertreten.⁴⁰

II. Stiftungsvermögen

Weiteres Wesenselement der Stiftung ist das Stiftungsvermögen.⁴¹ Da die Stiftung keine Mitglieder oder Gesellschafter hat, kann der Stiftungszweck allein durch das gewidmete Vermögen verfolgt werden.⁴² Voraussetzung für die Anerkennung jeder Stiftung ist die Widmung eines für die dauerhafte Zweckverfolgung angemessenen Vermögens.⁴³ Dabei ist es für die Anerkennung ausreichend, dass genügend Vermögen durch Zustiftungen

36 Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 3; Dutta, Stiftungsrecht, 2. Auflage 2023, § 5 Rn. 18; kritisch Beuthien, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 77 Rn. 29 ff.

37 Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 3; Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 8.

38 Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 3; Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 8; kritisch Beuthien, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 77 Rn. 29 ff.

39 Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 3; Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 8; kritisch Beuthien, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 77 Rn. 29 ff.

40 Vgl. Liermann, Geschichte des Stiftungsrechts, 2. Auflage 2002, S. 230 ff., 251, der ausführt, dass der Wandel zur Zulässigkeit von weltlichen Zwecken bereits im Mittelalter eingesetzt habe, als Stiftungen zum Bau von Wegen und Brücken als „*pia causa*“ anerkannt wurden, da die Wege und Brücken frommen Pilgern dienten; K. Schmidt, Stiftungswesen – Stiftungsrecht – Stiftungspolitik, 1987, S. 18.

41 Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 4; v. Campenhausen/Stumpf, Stiftungsrecht, 2. Auflage 2023, § 1 Rn. 12; Neuner, BGB AT, 13. Auflage 2023, § 18 Rn. 3; vgl. auch § 81 Abs. 1 Satz 2 BGB.

42 Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 4; Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 10.

43 Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 4 f.; Beuthien, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 77 Rn. 18.

oder Spenden erwartet werden kann, das zur Erfüllung des Stiftungszwecks zur Verfügung steht.⁴⁴ Der Begriff des Stiftungsvermögens wird nunmehr in § 83b Abs. 1 BGB definiert und knüpft an die bisherige Unterscheidung zwischen Vermögen im engeren und Vermögen im weiteren Sinne an. Das Grundstockvermögen wird der Stiftung als Vermögensbasis zugewandt und dient der dauerhaften Zweckverfolgung, vgl. auch § 83b Abs. 2 BGB.⁴⁵ Es bildet die Grundlage für das Wirtschaften der Stiftung.⁴⁶ Das sonstige Vermögen umfasst alles Vermögen was nicht Grundstockvermögen ist, also beispielsweise die erwirtschafteten Nutzungen und Erträge, Spenden oder Rücklagen der Stiftung, soweit sie nicht dem Grundstockvermögen zugeordnet werden.⁴⁷ Dieses sonstige Vermögen wird insbesondere zu Erfüllung des Stiftungszwecks eingesetzt, vgl. auch § 83c Abs. 1 Satz 2 BGB.⁴⁸ Eine besondere Bedeutung für die Stiftung haben dabei die Nutzungen und Erträge des Vermögens. Hinsichtlich des stiftungsrechtlichen Ertragsbegriffs wird von der Literatur zwar mitunter auf die §§ 99, 100 BGB verwiesen,⁴⁹ gleichwohl wird er regelmäßig terminologisch abweichend gebraucht. Der stiftungsrechtliche Ertragsbegriff wird in der Regel als Oberbegriff für alle Nutzungen und Früchte einer Sache oder eines Rechts verwendet⁵⁰ und nicht der Systematik der §§ 99, 100 BGB folgend als Unterfall der Früchte, welche wiederum Unterfall der Nutzungen sind. Auch der Gesetzgeber legte bisher im Stiftungsrecht wohl ein von den §§ 99, 100 BGB abweichendes Begriffsverständnis zugrunde. Der Ertragsbegriff in § 87 Abs. 2 Satz 1 BGB a.F. beispielsweise erfasste nach seinem Sinn und Zweck ebenfalls Nutzungen und Früchte des Stiftungsvermögens. In der Sache spielte diese Diskrepanz keine größere Rolle, förderte jedoch auch nicht die Verständlichkeit des Stiftungsrechts. In § 83c Abs. 1 Satz 2 BGB verwendet der Gesetzgeber

44 *Weitemeyer*, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 4 f.

45 *Godron*, Stiftungsrecht, 2. Auflage 2023, § 7 Rn. 1a f.; *Hüttemann/Rawert*, Staudinger BGB, 2017, § 81 Rn. 61, 65.

46 *Godron*, Stiftungsrecht, 2. Auflage 2023, § 7 Rn. 1a.

47 *Godron*, Stiftungsrecht, 2. Auflage 2023, § 7 Rn. 5 ff.; vgl. auch § 83b BGB.

48 *Hüttemann/Rawert*, Staudinger BGB, 2017, § 81 Rn. 62; *Beuthien*, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 77 Rn. 18.

49 *Hüttemann/Rawert*, Staudinger BGB, 2017, § 81 Rn. 66; *Helios/Friedrich*, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 95 Rn. 6; *Beuthien*, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 77 Rn. 19.

50 Vgl. *Hüttemann/Rawert*, Staudinger BGB, 2017, § 81 Rn. 66; *Hüttemann*, FS Flume, 1998, S. 59, 78 f.; *Neuhoff*, ZStV 2017, S. 217 ff.; *Godron*, Stiftungsrecht, 2. Auflage 2023, § 7 Rn. 5; *Helios/Friedrich*, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 95 Rn. 6; *Beuthien*, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 77 Rn. 19.

nun den Begriff der Nutzungen als Oberbegriff. Typische Nutzungen aus Stiftungsvermögen sind Zinsen aus Bankguthaben, Dividenden aus Unternehmensbeteiligungen und Mietzinsen aus Grundstücken oder anderen Gegenständen.⁵¹

Die auf den ersten Blick klare Unterscheidung in Grundstockvermögen und sonstiges Vermögen kann bei näherem Hinsehen erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten aufwerfen und ist äußerst umstritten.⁵²

III. Stiftungsorganisation

Die Stiftungsorganisation als letztes zu nennendes Wesensmerkmal verleiht der Stiftung ihre Handlungsfähigkeit und ermöglicht die Verfolgung ihrer Zwecke.⁵³ Sie wird primär durch die Satzung der Stiftung vorgegeben, die Regelungen des Bürgerlichen Gesetzbuchs kommen nur hilfsweise zur Anwendung.⁵⁴ Dem Stifter steht bei der Ausgestaltung der Stiftungsorganisation ein erheblicher Gestaltungsspielraum offen. Lediglich Name, Sitz, Zweck, Vermögen sowie die Bildung des Vorstands sind gemäß § 81 Abs. 1 Nr. 1 und 2 BGB (§ 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 bis 5 BGB a.F.) in der Stiftungssatzung festzulegen.

§ 2 Privatnützige und gemeinnützige Stiftungen

Stiftungen können in privatnützige und gemeinnützige Stiftungen unterteilt werden. Diese Unterteilung ist zunächst eine Unterscheidung nach der Zweckrichtung der Stiftungen. Zivilrechtlich bestehen zwischen privatnützigen und gemeinnützigen Stiftungen keine Unterschiede. Die Unterscheidung hat jedoch im Gemeinnützigkeits- und Steuerrecht erhebliche Relevanz, sodass an dieser Stelle gleichwohl kurz auf sie eingegangen wird. Der Begriff der *gemeinnützigen Zwecke* wird in der Praxis oft in einem weiten Sinne verwendet und umfasst alle steuerbegünstigten Zwecke, die entweder

51 Godron, Stiftungsrecht, 2. Auflage 2023, § 7 Rn. 5; Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, § 81 Rn. 66.

52 Vgl. nur Neuhoff, ZStV 2017, S. 217 ff.

53 Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 12; Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 7; Beuthien, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 77 Rn. 21 f.

54 Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, vor § 80 Rn. 12; Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rn. 4; Beuthien, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 77 Rn. 21 f.

gemeinnützige (§ 52 AO), mildtätige (§ 53 AO) oder kirchliche (§ 54 AO) sind.⁵⁵ Beide „Arten“ der Stiftung unterscheiden sich wesentlich nach ihrer *Bedeutung* in der Praxis. Mehr als 90% der derzeit mehr als 25.200 rechtsfähigen Stiftungen in Deutschland haben ausschließlich steuerbegünstigte Zwecke und leisten durch ihr gemeinnütziges Engagement einen erheblichen Beitrag zum Gemeinwesen.⁵⁶ Allein aufgrund der Verbreitung gemeinnütziger Stiftungen werden sie mitunter als „*Idealtypus*“ der Stiftung bezeichnet.⁵⁷ Wegen der Stifterfreiheit sind aber auch ausschließlich privatnützige Stiftungen wie Familienstiftungen oder Mitarbeiterstiftungen von der herrschenden Meinung anerkannt und haben in der Praxis ihren Anwendungsbereich.⁵⁸

§ 3 Entstehung der Stiftung von Todes wegen

A. Stiftung und Stiftungsgeschäft von Todes wegen

Das Stiftungsgeschäft ist gerichtet auf die Errichtung der Stiftung als juristische Person. Es bestimmt Verfassung, Stiftungszweck, Organisation sowie Vermögensausstattung der Stiftung. Das Stiftungsgeschäft kann unter Lebenden oder in einer Verfügung von Todes wegen vorgenommen werden. Besteht das Stiftungsgeschäft in einer Verfügung von Todes wegen, also einem Testament oder Erbvertrag, wird die so errichtete Stiftung als Stiftung von Todes wegen bezeichnet.⁵⁹ Die Stiftung von Todes wegen ist folglich keine Stiftung eigener Art, sondern bezeichnet „nur“ eine bestimmte

55 Soweit im Folgenden von *gemeinnützigen* Stiftungen die Rede ist, sind damit gleichermaßen auch mildtätige und kirchliche Stiftungen gemeint.

56 <https://www.stiftungen.org/stiftungen/zahlen-und-daten.html>, zuletzt abgerufen am 28.1.2024; vgl. hierzu ausführlich *Flämig*, in Strachwitz/Mercker, Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 2005, S. 66 ff.

57 *Flämig*, in Strachwitz/Mercker, Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 2005, S. 67, 84.

58 Vgl. insb. *Flämig*, in Strachwitz/Mercker, Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 2005, S. 67, 84.

59 Vgl. die amtliche Überschrift des § 83 BGB a.F. bis zum 30. Juni 2023; *Schwake*, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 79 Rn. 181; *Stumpf*, S/S/S/P, Stiftungsrecht, 3. Auflage 2018, Teil B. § 83 Rn. 5; zu Abgrenzungsfragen in diesem Zusammenhang *Muscheler*, DNotZ 2003, S. 661, 674 f.

Art und Weise der Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung.⁶⁰ Soweit im Folgenden von einer Stiftung von Todes wegen die Rede ist, ist *ausschließlich* die Stiftungserrichtung durch Verfügung von Todes wegen gemeint.

Wird das Stiftungsgeschäft in einem Testament oder einem Erbvertrag vorgenommen, müssen die persönlichen, sachlichen und formellen Voraussetzungen des Erbrechts eingehalten werden.⁶¹ Der Erblasser und Stifter muss bei der Errichtung einer Stiftung von Todes wegen deshalb sowohl die Voraussetzungen des Erbrechts als auch die Voraussetzungen der §§ 80 ff. BGB beachten und erfüllen. Auch das Stiftungsgeschäft von Todes wegen besteht nach der herrschenden Meinung aus einem organisationsrechtlichen und einem vermögensrechtlichen Element.⁶² Das organisationsrechtliche Element ist auf die Schaffung einer Stiftung als juristische Person bezogen, wohingegen das vermögensrechtliche Element auf ihre Vermögensausstattung gerichtet ist.⁶³

B. Anerkennung als Entstehungsvoraussetzung

Die Errichtung einer Stiftung von Todes wegen setzt nach § 80 Abs. 2 Satz 1 BGB (§ 80 Abs. 1 BGB a.F.) das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes voraus, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll. Erst mit der Anerkennung durch die zuständige Landesbehörde – nicht bereits mit dem Tod des Stifters – entsteht die juristische Person Stiftung.⁶⁴ Um einerseits § 1923 Abs. 1 BGB Rechnung zu tragen, demgemäß nur derjenige Erbe werden kann, der zur Zeit des Erbfalls *lebt*, und andererseits dem Erblasser und Stifter gleichwohl die Erbeinsetzung „seiner“ Stiftung zu ermöglichen, bestimmt § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.): *„Wird die Stiftung erst nach dem Tode des*

60 Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, § 83 Rn. 2; Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 83 Rn. 1.

61 Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, § 83 Rn. 2; Stumpf, S/S/S/P, Stiftungsrecht, 3. Auflage 2018, Teil B, § 83 Rn. 6.

62 Sog. Theorie der Zweiaktivität, vgl. Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, § 83 Rn. 3; Weitemeyer, MüKo BGB, 9. Auflage 2021, § 83 Rn. 2.

63 Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, § 83 Rn. 3; ausführlich hierzu Schwake, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 79 Rn. 181 f.

64 Hüttemann/Rawert, Staudinger BGB, 2017, § 80 Rn. 2 und § 84 Rn. 1; Schwake, MHdG, Band 5, 5. Auflage 2021, § 79 Rn. 188; Lange, ZStV 2019, S. 85, 86.

Teil 1 Einleitung

Stifters anerkannt, so gilt sie für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden.“

Teil 2 Das „Stiftungsvermögen“ im Zivilrecht

§ 1 Vermögenszuordnung zwischen Todestag und Anerkennung

Gemäß § 1923 Abs. 1 BGB kann nur derjenige Erbe werden, der zur Zeit des Erbfalls „lebt“.⁶⁵ Anerkannt ist, dass die zu eng gefasste Norm dahingehend zu verstehen ist, dass nur derjenige erbfähig ist, der beim Erbfall bereits Rechtssubjekt ist.⁶⁶ Juristische Personen des privaten Rechts, deren Erbfähigkeit anerkannt ist, sind danach erbfähig, wenn sie im Zeitpunkt des Erbfalls und wenigstens noch eine juristische Sekunde darüber hinaus bestehen.⁶⁷ Ist das Stiftungsgeschäft in einer Verfügung von Todes wegen enthalten und hat der Stifter die künftige Stiftung in seiner Verfügung gleichzeitig als Erbin eingesetzt, setzt das Entstehen der Stiftung noch die Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Behörde voraus.⁶⁸ Dies ergibt sich unmittelbar aus § 80 Abs. 2 Satz 1 BGB (§ 80 Abs. 1 BGB a.F.). Nach dem Gesetz stehen folglich beide Entstehungsvoraussetzungen gleichgeordnet nebeneinander.⁶⁹ Die Stiftung erlangt ihre Rechtsfähigkeit und damit ihre Erbfähigkeit im Sinne des § 1923 Abs. 1 BGB erst mit der Anerkennung durch die zuständige Behörde.⁷⁰ Danach könnte die Stiftung

65 Erfordernis der Koexistenz zwischen Erblasser und Erben, vgl. *Endemann*, *Erbrecht*, 1. Hälfte, 9. Auflage 1919, S. 78; *Tegelkamp*, *BeckOGK BGB*, 2023, § 1923 Rn. 12.

66 *Lange/Kuchinke*, *Erbrecht*, 5. Auflage, 2001, S. 78 f.; *Leipold*, *MüKo BGB*, 9. Auflage 2022, § 1923 Rn. 2; *Tegelkamp*, *BeckOGK BGB*, 2023, § 1923 Rn. 6 f.

67 *Leipold*, *MüKo BGB*, 9. Auflage 2022, § 1923 Rn. 36; *Otte*, *Staudinger BGB*, 2017, § 1923 Rn. 28 ff.; *Lange/Kuchinke*, *Erbrecht*, 5. Auflage, 2001, S. 79.

68 *Hüttemann/Rawert*, *Staudinger BGB*, 2017, § 80 Rn. 2 und § 84 Rn. 1; *Schwake*, *MHDG*, Band 5, 5. Auflage 2021, § 79 Rn. 188; *Lange*, *ZStV* 2019, S. 85, 86; zum geschichtlichen Hintergrund dieses Konzessionsystems vgl. v. *Tuhr*, *Der Allgemeine Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts*, Band 1, 1910, S. 597.

69 *Rittner*, *Die werdende juristische Person*, 1973, S. 36.

70 § 82 BGB (§ 80 Abs. 2 BGB a.F.) regelt, unter welchen Voraussetzungen die Anerkennung als gebundener Verwaltungsakt zu erteilen ist. Die Behörde überprüft im Rahmen der Rechtsaufsicht, ob das Stiftungsgeschäft den Anforderungen des § 81 Abs. 1 bis 3 BGB (§ 81 Abs. 1 BGB a.F.) entspricht, die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint und der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet. Sind die Voraussetzungen erfüllt, hat der Stifter einen Rechtsanspruch auf Anerkennung der Stiftung. Mit dem Wirksamwerden der Anerkennung entsteht die Stiftung als juristische Person.

erst ab dem Zeitpunkt ihrer Anerkennung Erbin werden und auch erst in diesem Zeitpunkt das ihr vermachte Vermögen erwerben.⁷¹ Vor der Anerkennung könnte die Stiftung in der Erbfolge hingegen nicht berücksichtigt werden, so dass zunächst die gesetzlichen Erben zur Erbschaft berufen und Vermögenszuordnungsobjekte des Nachlassvermögens wären.

A. Vermögenszuordnung nach der Anerkennung – Rückblickende Betrachtung

Jedenfalls ab dem Zeitpunkt der Anerkennung könnte das durch den Stifter zugewendete Vermögen gemäß § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.) rückwirkend der Stiftung zugeordnet werden. Der Wortlaut der Norm, in dem es heißt: „Wird die Stiftung erst nach dem Tode des Stifters anerkannt, so gilt sie für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden“⁷², legt eine solche Auslegung jedenfalls nahe.

I. Entstehungsgeschichte des § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB (§ 84 BGB a.F.)

Die Regelung des § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB ist fast wortlautidentisch mit der Regelung des § 84 BGB a.F. Allein die Worte „als rechtsfähig“ vor dem Wort „anerkannt“ hat der Reformgesetzgeber gestrichen. Bei der Regelung des § 84 BGB a.F. wiederum hatte sich der historische Gesetzgeber wesentlich an der Regelung des § 1923 Abs. 2 BGB zum sog. *Nasciturus*⁷³ orientiert. Der Redaktor des Erbrechts hatte im Entwurf des Einführungsgesetzes zum Erbrecht zunächst ausdrücklich vorgesehen, dass die für den *Nasciturus* geltenden Vorschriften auf die Stiftungerrichtung von Todes wegen ent-

71 Bzw. Vermächtnisnehmerin, wenn der Stifter ein Vermächtnis zugewendet ist, vgl. § 2178 f. BGB.

72 In § 84 BGB a.F. hieß es noch: „Wird die Stiftung erst nach dem Tode des Stifters **als rechtsfähig** anerkannt, so gilt sie für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden.“ Hervorhebung durch den Verfasser.

73 Der Begriff des *Nasciturus* kommt aus dem Lateinischen und bedeutet wörtlich übersetzt so viel wie „der, der geboren wird / der Geborenwerdende“; in der Rechtswissenschaft wird der Begriff als Bezeichnung für ein gezeugtes, aber noch nicht geborenes menschliches Wesen verwendet, vgl. Neuner, JuS 2019, S. 1; Kannowski, Staudinger BGB, 2018, § 1 Rn. 10; Hähnchen, JURA 2008, S. 161.