



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

## **„Die Stiftung im Errichtungsstadium als Rechts- und Steuersubjekt eigener Art“**

Dissertation vorgelegt von Kai-Michael Hermle

Erstgutachter: Prof. Dr. Stefan J. Geibel

Zweitgutachter: Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff

Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht

Die Dissertation „Die Stiftung im Errichtungsstadium als Rechts- und Steuersubjekt eigener Art“ beschäftigt sich mit dem Problem der rechtlichen Handhabung des Zeitraums zwischen Vornahme eines Stiftungsgeschäfts und der behördlichen Anerkennung einer Stiftung.

In der Einleitung wird die allgemein wachsende Bedeutung der Stiftungen bürgerlichen Rechts erörtert. In § 1 wird sodann die rechtliche Problematik des Schwebezustandes zwischen Vornahme des Stiftungsgeschäfts und behördlicher Anerkennung der Stiftung dargelegt und dabei eine Parallele zu der aus dem Gesellschaftsrecht bekannten Rechtsfigur der Vor-Gesellschaften sowie der werdenden natürlichen Person, dem so genannten nasciturus, hergestellt. Die Gründung juristischer Personen habe dabei eine Doppelnatur, sie sei Zäsur und Prozess zugleich. Neben der Zäsurwirkung, die zur rechtlichen Entstehung einer juristischen Person führe, trete noch ein Prozess, nämlich die Entstehung der organisatorischen, personellen und wirtschaftlichen Grundlagen der späteren juristischen Person.

Sodann wird der Begriff der so genannten Vorstiftung untersucht. Es wird dargelegt, dass zwischen so genannten echten und unechten Vorstiftungen unterschieden werden könne. Angelehnt an den Begriff der Vorgesellschaft, der ein teilrechtsfähiges Rechtssubjekt eigener Art darstelle, die mit dem Errichtungsakt entstehe und mit der Eintragung im Handels- oder Vereinsregister in der späteren Gesellschaft aufgehe, müsse man unter einer echten Vorstiftung ebenso ein teilrechtsfähiges Rechtssubjekt eigener Art verstehen. Neben der Teilrechtsfähigkeit zeichne eine echte Vorstiftung die rechtliche Kontinuität mit der späteren Gesellschaft aus. Er wird auch herausgestellt, dass der staatliche Eintragungsakt mit sich bringt, dass das Vorstadium nicht alle Eigenschaften der späteren juristischen Person teile, aber jedenfalls eine partielle rechtliche Kontinuität bestehe. Unechte Vorstiftungen hingegen seien Produkte der Rechtsgestaltung zur Bewältigung des Gründungsstadiums.

In der hierauf folgenden Bestandsanalyse werden die positiv-rechtlichen Normen des Stiftungsrechts daraufhin untersucht, ob diese der Anerkennung einer echten Vorstiftung zwingend entgegenstehen. Es werden das Recht zum Widerruf nach § 81 Abs. 2 S. 1 BGB, die Anerkennung durch die Stiftungsbehörde nach § 80 Abs. 1 BGB, die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB sowie gesetzliche Änderungen im Rahmen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes 2013 untersucht. Die Untersuchung kommt zu dem Schluss, dass die Anerkennung einer echten Vorstiftung durch die untersuchten Normen nicht ausgeschlossen ist. Aus § 84 BGB könne kein Umkehrschluss gebildet werden, da die Norm vor allem klarstelle, dass die Erbeinsetzung einer noch nicht anerkannten juristischen Person möglich sei. Hinsichtlich des Widerrufsrechts kommt die Untersuchung zu dem Ergebnis, dass die Frage nach der Anerkennung eines Vorstadiums nicht zwangsläufig mit der Frage verknüpft ist, ob eine juristische Person letztlich entsteht oder nicht. Dies sei auch bei den Vorgesellschaften nicht der Fall, deren Entstehung nicht deswegen abgelehnt werde, obwohl vor der Eintragung in das Handelsregister die Entstehung einer juristischen Person durch die Gründer noch verhindert werden könne. Hinsichtlich der Anerkennung nach § 80 Abs. 1 BGB kommt die Untersuchung zu dem Ergebnis, dass eine juristische Person nicht mit dem juristischen Vorstadium identisch behandelt werden dürfe, da die Anerkennung, wie auch die Handelsregistereintragung bei Gesellschaften, eine positiv-rechtliche Zäsurwirkung entfalte. Hierbei handle es sich aber letztlich vor allem um die Zäsur bezüglich der Haftungsverselbstständigung.

Im darauf folgenden Abschnitt wird das Bedürfnis nach der Anerkennung einer echten Vorstiftung untersucht. Es wird erörtert, dass so genannte unechte Vorstiftungen, also unselbstständige Alternativkonstruktionen, oft ins Feld geführt werden, um ein Bedürfnis für die echte Vorstiftung abzulehnen. Als Beispiele für derartige Alternativkonstruktionen

werden unter anderem das Handeln des Stifters für die zukünftige Stiftung, die Einsetzung eines Treuhänders, eines Testamentsvollstreckers oder der Einsatz eines eigenständigen Rechtsträgers erörtert. Die Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass ein praktisches Bedürfnis für die Anerkennung einer echten Vorstiftung besteht, da keine der rechtlichen Alternativkonstruktionen Kontinuität zwischen dem Gründungsstadium und der späteren juristischen Person gewährleisten könne. Die Gründungsorganisation sei Nexus eines komplexen Geflechts rechtlicher und personeller Beziehungen, deren Aufbau unter besonderem Selektionsdruck stattfinde. Es sei vorteilhaft, die tatsächlichen und rechtlichen Gründungsmaßnahmen möglichst reibungsarm für die neu zu gründende Stiftung fortwirken zu lassen. Die Untersuchung zieht auch die Parallele der in langjähriger Rechtsprechung entwickelten Figur der Vorgesellschaft, deren Anerkennung im Ergebnis dem praktischen Bedürfnis für eine in zu gründenden Gesellschaften aufgehenden Gründungsorganisationen Rechnung trug. Die Teilnahme der Gründungsorganisation am Rechtsverkehr sei erforderlich und vorteilhaft. Neben der Vernetzung mit Vertrags- und Projektpartnern sei auch die Kommunikation mit Behörden, insbesondere dem Finanzamt, schon im Gründungsstadium notwendig. Eine möglichst frühzeitige Aufnahme der Vorbereitungs- und Gründungsgeschäfte führe letztlich auch zu einer best- und frühestmöglichen Verwirklichung des Stiftungszwecks. Dies sei aber nur möglich, wenn auch ein rechtlicher Bezugspunkt vorhanden sei. Die Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass es zweckmäßig sei, wenn die Gründungsorganisation strukturell, personell und wirtschaftlich der späteren Organisation entspreche. Es bestehe auch ein wirtschaftliches Bedürfnis für die Vorstiftung, da durch sie die Stiftungsmittel am schnellsten und effektivsten für die Zweckverwirklichung genutzt werden könnten. Das wirtschaftliche Bedürfnis ergebe sich auch daraus, dass eine echte Vorstiftung dazu führt, dass die Transaktionskosten minimiert werden. Einzelrechtsübertragungen oder Vertrags- und Kontrollkosten, welche bei der Einschaltung unselbstständiger Konstruktionen notwendig würden, könnten vermieden werden. Ein Bedürfnis für eine echte Vorstiftung bestehe auch aus steuerrechtlichen Gesichtspunkten. Eine echte Vorstiftung könnte als teilrechtsfähiges Rechtssubjekt auch als Körperschaftssteuersubjekt anerkannt werden und Anknüpfungspunkt für die Vorverlagerung der Gemeinnützigkeit dienen. Einheitliche Verlustvorträge und eine nahtlose Rechnungslegung seien wegen Identität und Kontinuität nur bei der echten Vorstiftung möglich. Auch schenkungs- und körperschaftssteuerrechtliche Risiken, die bei unselbstständigen Gründungskonstruktionen wegen der Notwendigkeit mehrfacher Einzelrechtsübertragungen entstünden, könnten durch die Anerkennung einer echten Vorstiftung vermieden werden.

Sodann wendet sich die Untersuchung dem Gründungsstadium bei der Stiftung unter Lebenden zu. Der Abschnitt beginnt dabei mit der Untersuchung der dogmatischen Grundlagen der juristischen Person. Diese seien zum einen römisch-rechtlich geprägte Fiktionstheorien, die die juristische Person letztlich als Denkmodell oder technischen Kunstgriff verstanden. Zum anderen existierten germanisch geprägte organische Theorien, die auf ein reales Substrat einer juristischen Person abstellten. Prägend sei bei letzteren die Idee von der Verbandspersönlichkeit oder Kollektivpersönlichkeit, die ein Mehr zur Summe ihrer Einzelbestandteile darstelle. Eine weitere Strömung habe auf die Zweckpersonifikation von Vermögen als subjektlose Rechte abgestellt. Die Arbeit untersucht dann die Rezeption und Weiterentwicklung der Dogmatik und kommt zu dem Schluss, dass der Streit um die juristische Person beziehungsweise ihre dogmatischen Grundlagen weder vom Gesetzgeber, noch der Rechtsprechung oder Literatur gelöst worden sei. Dennoch lasse sich zusammenfassend feststellen, dass juristische Personen drei wesentliche Komponenten vereinen, nämlich das Vorhandensein eines personalen Elements, durch welches die Handlungsfähigkeit hergestellt werden, ferner die Fähigkeit, Vermögen zu erwerben und weiter, dass sie auf einen bestimmten Zweck dienen.

Die Arbeit untersucht sodann die soziale Wirklichkeit und die personellen Mechanismen im Errichtungsstadium einer Stiftung. Denkbar sei das Tätigwerden eines oder mehrerer Stifter, aber auch eines designierten Vorstandes oder eines zur Wahrung der Rechte der zukünftigen Stiftung bestellten Pflegers. Sodann wird die Rolle der Destinatäre im Gründungsstadium erörtert. Die Arbeit kommt zu dem Ergebnis, dass bereits vor der Anerkennung ein personelles Substrat gebildet werden kann. Möglich sei insbesondere auch ein gemeinsames Stiftungsgeschäft mehrerer Stifter, welches zu verfestigten personellen Strukturen im Gründungsstadium führen könne. Destinatäre könnten in eng begrenzten Ausnahmefällen durch Mitteilungen an die Stiftungsbehörde faktisch Rechte einer noch nicht anerkannten Stiftung schützen. Auch die Möglichkeit, dass in bestimmten Konstellationen ein Pfleger für eine noch nicht anerkannte Stiftung zu bestellen, um deren Rechte zu wahren, stelle ein personales Substrat dar. Die Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass es ein Wertungswiderspruch sei, wenn man für den Fall, dass ein Pfleger bestellt werden könne, nicht auch zulasse, dass der Stifter Organe der Stiftung in Gründung bestimme. Der Stifterwille werde im Schrifttum auch als „Grundgesetz der Stiftung“ bezeichnet. In dem darauffolgenden Abschnitt wird untersucht, ob bereits vor der Anerkennung die Stiftung in Gründung auch ein wirtschaftliches, also vermögensmäßiges Substrat aufweisen kann. Die Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass jedenfalls der Ausstattungsanspruch nach § 81 Abs. 1 BGB erst mit der Anerkennung entstehe. Gleichwohl sei in bestimmten Fällen, etwa § 81 Abs. 2 S. 3 BGB, der Widerruf ausgeschlossen, was zu einer faktischen Bindungswirkung führe. Es wird erörtert, dass ein Widerruf als Gestaltungsrecht entgegen der herrschenden Ansicht verzichtbar sein dürfte. Es gebe zahlreiche Rechtsinstitute, bei denen eine Person privatautonom Rechte aufgeben könne, etwa die Dereliktion. Ferner wird erörtert, dass auch in der Verwaltungspraxis die Verzichtbarkeit eines Widerrufsrechts angenommen wird. Denkbar sei auch eine Schaffung von Ansprüchen vor der Anerkennung durch einen Vertrag zu Gunsten Dritter und der Bestellung von Sicherheiten für Ansprüche der noch nicht anerkannten Stiftung. Auch die Finanzverwaltungsrechtliche Praxis erkenne ein Körperschaftseuersubjekt an, wenn es zu einer endgültigen und unwiderruflichen Vermögenssonderung bezüglich des Stiftungsvermögens komme. Auch die Rechnungslegung sei an die tatsächliche Aufnahme von Tätigkeiten geknüpft und müsse praktisch bei der Aufnahme von Tätigkeiten vor der Anerkennung auch vor ihr beginnen.

Im nun folgenden Teil der Untersuchung wird die Möglichkeit einer dogmatischen Begründung einer echten Vorstiftung unter Lebenden erörtert. Zunächst werden so genannte Sondervermögenslösungen erörtert, bei dem es zu einer Bildung von Sondervermögen in einer Person kommen soll. Dies habe bereits Hunnius in ihrer Dissertation diskutiert. Sie habe sich hierbei auf eine Parallele zur Ein-Personen-Kapitalgesellschaft gestützt. Die Lösung wird im Ergebnis abgelehnt, da auch bei Ein-Personen-Kapitalgesellschaften bis zur Handelsregistereintragung der oder die Gründer als personelles Substrat und Träger der Geschäftsanteile vorhanden seien. Zudem würde eine Haftungsabsonderung auch erst mit der Handelsregistereintragung stattfinden, was wegen der Zäsurwirkung positiv-rechtlicher Wirksamkeitserfordernisse für das Entstehen einer juristischen Person auch zwingend geboten sei. Auch selbstständige Sondervermögen seien als dogmatische Grundlage einer echten Vorstiftung abzulehnen, da sie gegen den sachenrechtlichen numerus clausus verstießen. Auch eine Gesamthand komme als dogmatische Grundlage nicht in Betracht, da sie mit grundlegenden Wesensmerkmalen der juristischen Person nicht vereinbar sei. Auch eine möglicherweise rückwirkende Fiktion entsprechend § 84 BGB sei wegen des besonderen Anwendungsbereiches der Norm nicht generalisierbar. Letztlich kommt die Untersuchung zu dem Ergebnis, dass die gewohnheitsrechtlich entwickelte Rechtsfigur der Vorgesellschaft einen analogiefähigen Rechtssatz darstelle und die für eine Übertragung auf das Stiftungsrecht erforderliche Regelungslücke und vergleichbare Interessenlage vorliege. Eine Regelungslücke liege vor, da weder im Gesetz, noch in den Gesetzesmaterialien eine Auseinandersetzung mit

dem Gründungsstadium der Stiftung erfolgt sei. Vielmehr habe der historische Gesetzgeber mit Blick auf die zahlreichen vor Inkrafttreten des BGB vorhandenen Stiftungsformen stiftungsähnliche Konstruktionen beziehungsweise alternative Stiftungsformen nicht abschließend regeln wollen. Die Untersuchung kommt auch zu dem Ergebnis, dass auch eine vergleichbare Interessenlage vorliege. Wie im Recht der Körperschaften, welches ursprünglich eine Tätigkeit einer in Gründung befindlichen Gesellschaft vor der staatlichen Mitwirkung sogar verhindern oder sanktionieren wollte und sich dann aber aus einem praktischen Bedürfnis für derartige frühzeitige Tätigkeiten im Gründungsstadium weiterentwickelt habe, sei auch das Stiftungsrecht an eben diesem Punkt. Das Widerrufsrecht sei insofern kein maßgebliches Argument, da auch die Gründung von Körperschaften jederzeit durch unterlassene Handelsregisteranmeldungen und Auflösungsbeschlüsse aufgehalten werden könne, ohne dass die Existenz von Vorgesellschaften in Frage gestellt würde. Auch die Kapitalaufbringungsvorschriften seien nur ein Scheinargument für einen Unterschied zwischen der Stiftung und den Körperschaften. Erstens gebe es Körperschaftsformen, welche gar keine Kapitalaufbringung erfordern. Zweitens zeige ein Blick auf die Entstehung der Normen, dass die Kapitalaufbringung keineswegs zwingend voraussetze, dass das Stammkapital der noch nicht eingetragenen Gesellschaft an sich zugeordnet werde. Vielmehr wäre es ebenso zulässig, die Kapitalaufbringung durch hinreichend gesicherte Treuhandmechanismen zu gewährleisten. Die Rechtsentwicklung der Vorgesellschaften gehe maßgeblich auf ein praktisches Bedürfnis zurück, was ebenso im Stiftungsrecht bestehe. Die Frage nach der Anerkennung eines teilrechtsfähigen Rechtssubjekts sei streng von der Frage nach der Haftung zu trennen. Eine Haftungsverselfständigung sei wegen der Zäsurwirkung der positiv-rechtlichen staatlichen Mitwirkungsakte im Vorfeld nicht möglich. Dies gelte für die Vorgesellschaften ebenso, wie für eine so genannte echte Vorstiftung. Die Grundsätze der Vorgesellschaft könnten so im Wesentlichen auf die echte Vorstiftung übertragen werden. Sie sei ebenfalls teilrechtsfähiges Rechtssubjekt eigener Art und auch wie die Vorgesellschaft taugliches Körperschaftssteuersubjekt. Für die Entstehung seien jedoch personelle und organisatorische Mindestanordnungen in der Satzung erforderlich. Zwischen Vorstiftung und Stiftung herrsche Identität und Kontinuität. Das Vermögen der Vorstiftung gehe ohne Einzelrechtsübertragungen mit der Anerkennung auf die Stiftung über. Da vor der Anerkennung eine Haftungsabschottung nicht in Betracht komme, sei das ausgesetzte Vermögen weiterhin dem Zugriff von Gläubigern des Stifters ausgesetzt. Dies sei bei Kapitalgesellschaften nicht anders, bei denen die Gläubiger sogar noch nach der Handelsregistereintragung die Anteile des Gründers pfänden könnten. Umgekehrt hafte der Stifter wie ein Gründer für Verbindlichkeiten der Stiftung in Gründung. Dies sei die Parallele zur Unterbilanz- oder Verlustdeckungshaftung im Recht der Körperschaften in Gründung. Auch eine Handelndenhaftung wird bejaht.

Im nun folgenden Abschnitt wird die Vorstiftung bei der Stiftung von Todes wegen untersucht. Die Bedeutung der Stiftungen im Bereich der Vermögensnachfolge wird herausgestellt. Es wird aufgezeigt, dass die allgemeinen Gestaltungsmöglichkeiten des Erbrechts der Fortwirkung des Willens eines Erblassers zeitliche Grenzen setzen. Etwa könne die Auseinandersetzung von Nachlassgegenständen, eine Nacherbenstellung oder eine Dauertestamentsvollstreckung nur auf eine begrenzte Zeit angeordnet werden. Es wird erörtert, dass auch im Bereich der Stiftung von Todes wegen zwischen Vornahme des Stiftungsgeschäfts und der Anerkennung ein Schwebezustand bestehen könne.

Die Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass wie bei der Stiftung unter Lebenden auch bei der Stiftung von Todes wegen personelle Elemente vor der Anerkennung auftreten können. Dies werde durch die Möglichkeit der Bestellung eines Pflegers besonders unterstrichen. Auch Testamentsvollrecker, Kuratoren und designierte Vorstände könnten im

Vorfeld der Anerkennung tätig werden, was auf verschiedene Art und Weise rechtlich beschrieben werden könne, ohne dass ohne weiteres eine echte Organbeziehung zur späteren rechtsfähigen Stiftung vor der Anerkennung angenommen werden könne. Wie bei der Stiftung unter Lebenden könne es auch bei der Stiftung von Todes wegen zu faktischen Bindungswirkungen und damit zu einem wirtschaftlichen Substrat vor der Anerkennung kommen, etwa durch Erbverträge. Im Folgenden wird vertreten, dass eine Stiftungserrichtung eine vertragsmäßige Verfügung im Sinne des § 2278 Abs. 2 BGB darstellen könne. Ein Stifter könne auch faktische Bindungswirkungen erzeugen, indem er gegenüber der Stiftungsbehörde auf die Rücknahme seines Antrages verzichte. So dann wird die dogmatische Konstruktion der Vorstiftung von Todes wegen untersucht. Erneut wird eine Sondervermögenslösung abgelehnt. Sodann wird die analoge Anwendung des § 84 BGB in den Blick genommen, der eine gewisse Fiktionswirkung enthalte. § 84 BGB gelte jedoch nur für Zuwendungen des Stifters und nicht etwa Dritter Personen. Die Norm eigene sich nicht als dogmatische Grundlage für ein teilrechtsfähiges Rechtssubjekt, dass letztlich im Rechtsverkehr auftreten können solle. Die Untersuchung kommt dann zu dem Ergebnis, dass auch bei der Stiftung von Todes wegen eine analoge Anwendung der Grundsätze der Vorgesellschaft möglich sei. Eine planwidrige Regelungslücke liege trotz § 84 BGB auch bei der Stiftung von Todes wegen vor, da die Norm einen eng begrenzten Anwendungsbereich habe und letztlich vor allem klarstellend die Erbinsetzung einer noch nicht existenten Person ermöglichen sollte. Die Norm falle praktisch nicht in den Hauptanwendungsbereich einer echten Vorstiftung. Auch die echte Vorstiftung von Todes wegen sei ihrer Rechtsnatur her teilrechtsfähiges Rechtssubjekt eigener Art. Auch für sie bedürfe es einer organisatorischen Anordnung in der Satzung. Es müsse ein Gründungsvorstand und dessen Tätigkeit im Vorfeld der Anerkennung geregelt sein. Mit der Anerkennung gingen sämtliche Rechte und Pflichten der Vorstiftung auf die rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts identitätswahren über. Der Nachlass hafte unbegrenzt nach § 1967 Abs. 1 BGB für Verbindlichkeiten der echten Vorstiftung von Todes wegen nach den bereits zur echten Vorstiftung unter Lebenden entwickelten Grundsätzen. Bis zur Anerkennung der Stiftung könnten Gläubiger weiter auf das der Vorstiftung zugewendete Vermögen zugreifen. Dies diene auch der Vorbeugung von Rechtsmissbrauch. Auch die echte Vorstiftung von Todes wegen könne Körperschaftssteuersubjekt sein. Es könne schon vor der Anerkennung ein Grundlagenbescheid beantragt werden. An sie getätigte Spenden könnten abzugsfähig sein.

Die Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass die Anerkennung einer echten Vorstiftung sowohl von Todes wegen als auch unter Lebenden dogmatisch begründbar sei. Die jüngste ablehnende Entscheidung des Bundesfinanzhofes richte sich letztlich nach der zugrundeliegenden Zivilrechtsdogmatik, die mit vorbezeichneter Analogie weiterentwickelt werden könnte.

Abschließend wird die Möglichkeit erörtert, durch behutsame Gesetzgeberische Eingriffe in das Stiftungsrecht die echte Vorstiftung zu normieren. Die Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass es wünschenswert wäre, die Landesstiftungsgesetze im Hinblick auf den Inhalt der Stiftungsregister zu erweitern und anzugleichen. Ferner seien Eintragungen im Stiftungsregister nicht konstitutiv. Die Stiftungsregister könnten Hinweise auf die Satzung enthalten und damit auch Transparenz für die Öffentlichkeit herstellen, ob die organisatorischen Mindesvoraussetzungen für eine Vorstiftung vorliegen.

Die Anerkennung der so genannten echten Vorstiftung führe nicht zum Ausschluss der so genannten unechten Vorstiftungen. Anderweitige rechtsgestalterische Mechanismen und die Einsetzung anderer zwischengeschalteter Rechtsträger oder Treuhänder zur Bewältigung des Gründungsstadiums seien weiterhin möglich.