



UNIVERSITÄT  
LEIPZIG

# Gestaltung gemeinwohlorientierten Unternehmertums von Todes wegen

10. Jahrestagung des Notarrechtlichen Zentrums Familienunternehmen  
„Gewinn und Gemeinwohl in Familienunternehmen“  
in Hamburg am 28.10.2022

Prof. Dr. Gregor Roth



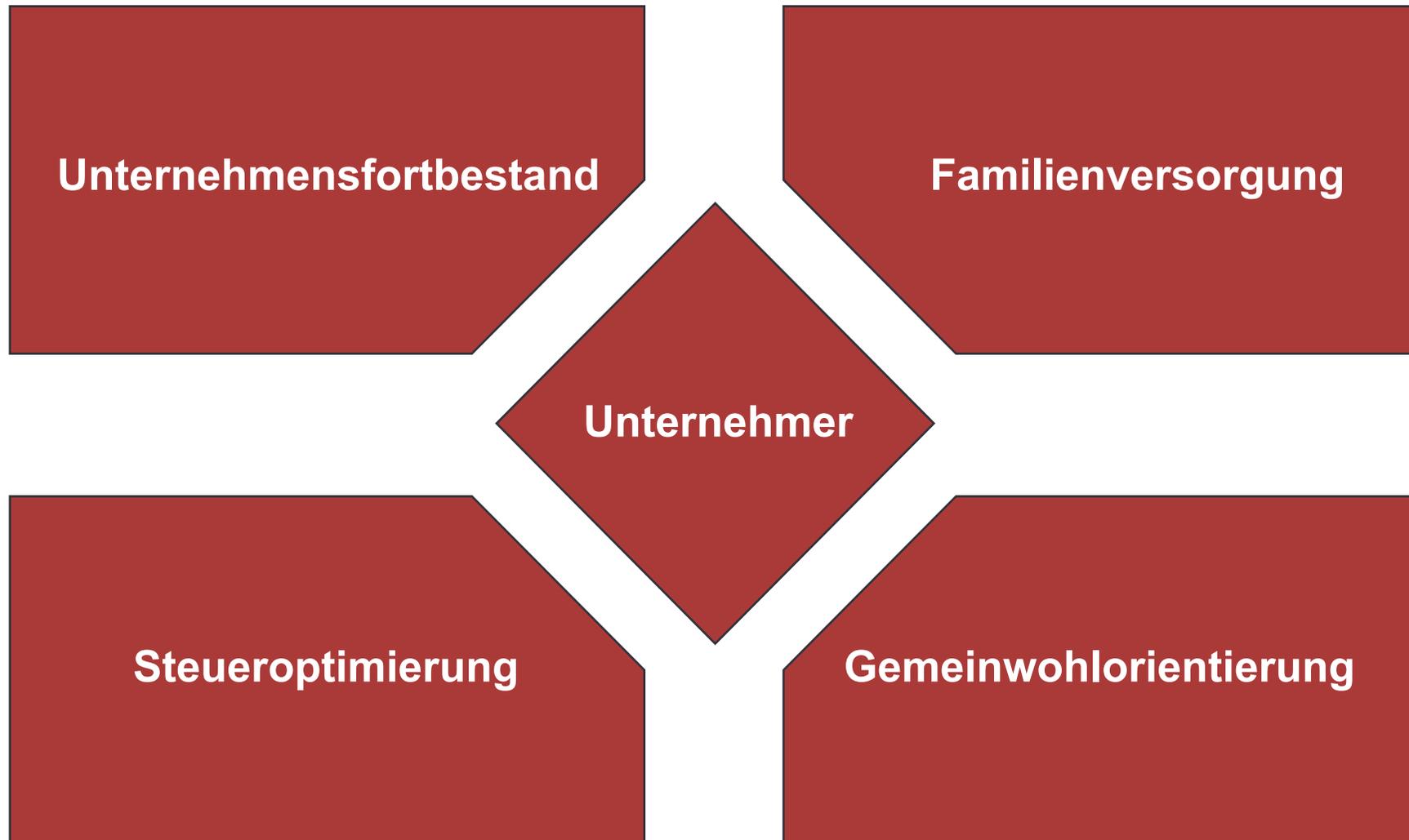
# — Agenda

---

- I. Motive, Ziele, Konflikte
- II. Gestaltungsoptionen aus Sicht des Privatrechts
- III. Gestaltungsoptionen aus Sicht des Steuerrechts
- IV. Fazit

# I. Motive, Ziele Konflikte

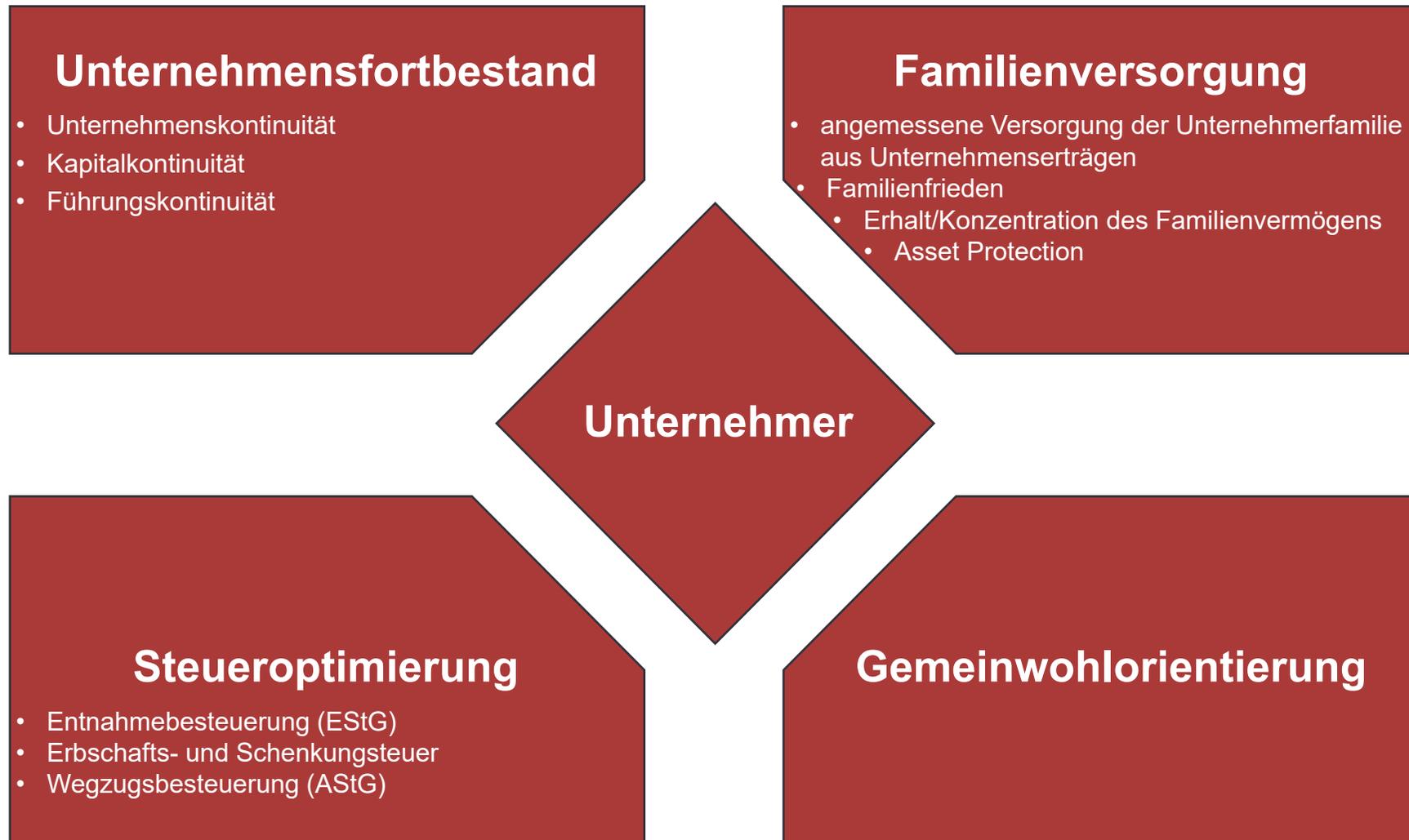
---



## I.1. – Unternehmensfortbestand

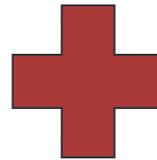
<b>Unternehmens- kontinuität</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Erhalt von Bestand, Struktur und Charakter des Unternehmens</li><li>• Wettbewerbsfähigkeit</li><li>• Flexibilität der Unternehmensorganisation</li></ul>
<b>Kapital- kontinuität</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Erhalt/Sicherung des Unternehmensvermögens</li><li>• Schutz des Unternehmens vor Verkauf durch Nachkommen oder feindliche Übernahmen</li></ul>
<b>Führungs- kontinuität</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• personelle Kontinuität der Unternehmensleitung</li><li>• inhaltliche Kontinuität der Unternehmensleitung (Perpetuierung Unternehmensphilosophie [Gemeinwohl])</li></ul>
<b>Gefahren- potentiale bei Unternehmens- nachfolge von Todes wegen</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Beeinträchtigung des Unternehmensvermögens, insbesondere durch §§ 1371, 2303, 2325 BGB</li><li>• Diskontinuität/Vakanz in der Unternehmensleitung</li><li>• Aufeinandertreffen verschiedener (familiärer) Anspruchsgruppen mit zentrifugalen Kräften</li><li>• Veränderungen in der Beteiligungs- und Gesellschafterstruktur</li><li>• Abhängigkeit des Unternehmenserfolgs von der Unternehmerpersönlichkeit</li></ul>

## I.2. – Gemeinwohlorientierung



### I.3. – Ausgangslage

klassische Problemfelder einer jeden Unternehmensnachfolge



Sicherung der (dauerhaften) Verpflichtung des Unternehmens auf das Gemeinwohl



#### Gemeinwohlbegriff

- **Unschärfe im Allgemeinen**
  - Legaldefinition in § 55 AO
  - aber: steuerrechtliches Begriffsverständnis zu eng
- **Unternehmerverständnis**
  - alleiniger Maßstab
  - unproblematisch: konkrete Einzelzwecke
  - **P**: Verschriftlichung eines subsumierbaren Begriffsverständnisses als Prüfungs- und Kontrollmaßstab
- **Art der Gemeinwohlbindung**
  - (un-)mittelbare Gemeinwohlverpflichtung

#### Perpetuierungsaspekt

- **Intensität**
  - zeitlich unbefristet
  - nur temporäre Bindung (kein endloses Diktat der toten Hand)
- **Grundsatzkonflikt**
  - Testierfreiheit vs. Handlungsfreiheit der Nachfolger (Selbstbestimmung, Verbandsautonomie)

# — Agenda

---

- I. Motive, Ziele, Konflikte
- II. Gestaltungsoptionen aus Sicht des Privatrechts
  1. Instrumentenkasten im Überblick
  2. Stiftungs- und Verbandslösungen
  3. Erbrecht
- III. Gestaltungsoptionen aus Sicht des Steuerrechts
- IV. Fazit

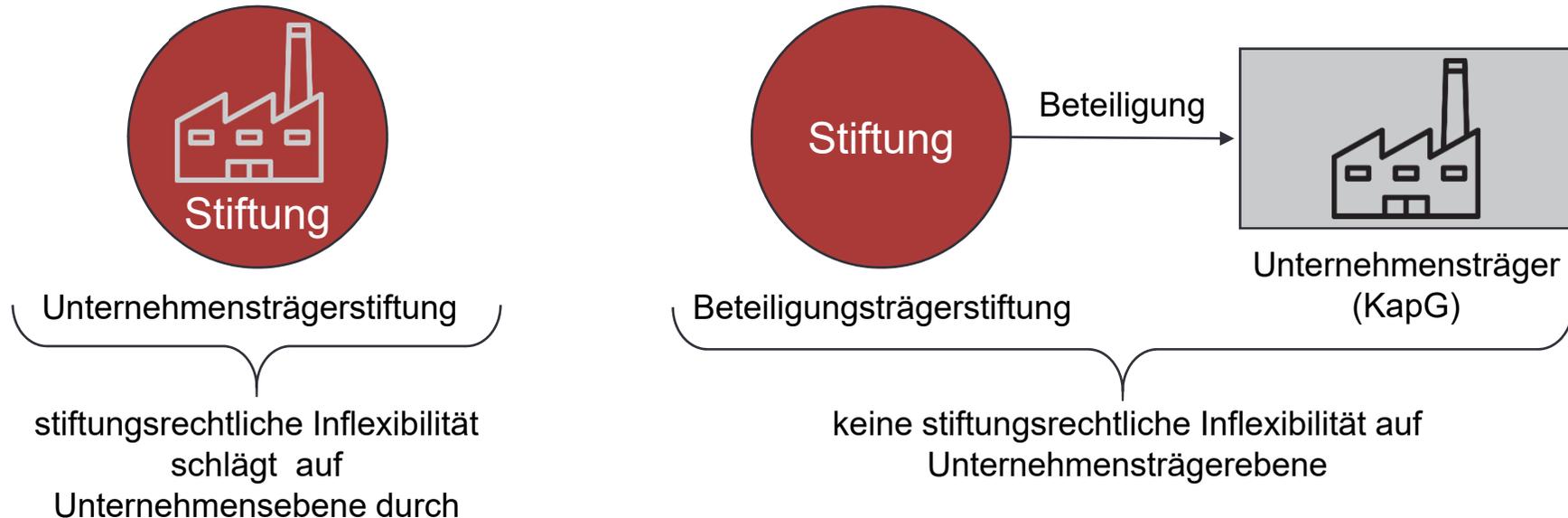
## II.1. – Instrumentenkasten im Überblick

<b>Nachfolgestaltung und Gemeinwohlbindung</b>	<b>lebzeitige Instrumente</b>	<b>Zivilrecht</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Schenkung unter Auflage (§§ 525 f. BGB) oder Widerrufsvorbehalt</li> <li>• Vertrag mit entsprechender Verpflichtung des Nachfolgers</li> </ul>
	<b>Instrumente für den Erbfall</b>	<b>Gesellschaftsrecht</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stiftungserrichtung unter Lebenden (§ 81 Abs. 1 BGB nF)</li> <li>• Verbandslösung mit klassischen „Fußfesseln“ <ul style="list-style-type: none"> <li>– Einstimmigkeitserfordernis/Vetorecht für Satzungsänderung</li> <li>– AnkerGesellschafter (Stiftung &amp; Co. PersG/jP)</li> <li>– Kontrollgremium (mit Zustimmungsvorbehalten)</li> <li>– GmbH gebV ?</li> </ul> </li> </ul>
<b>Instrumente für den Erbfall</b>	<b>Zivilrecht</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auseinandersetzungsanordnung (§§ 2038, 2048 BGB)</li> <li>• auflösende Bedingung (§ 2075 BGB)</li> <li>• Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB)</li> <li>• Auflage (§§ 2192 ff. BGB)</li> <li>• Testamentvollstreckung (§§ 2197 ff. BGB)</li> <li>• Erbvertrag mit Vermächtnis oder Auflage (§§ 2274 ff., 2278 Abs. 2 BGB)</li> </ul>	
<b>Instrumente für den Erbfall</b>	<b>Gesellschaftsrecht</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stiftung von Todes wegen (§ 81 Abs. 4 BGB nF)</li> <li>• Verband: keine automatische Errichtung von Todes wegen <ul style="list-style-type: none"> <li>– nur Vererbung bestehender Gesellschaftsanteile</li> <li>– Verbandsgründung durch Erben (Erbengemeinschaft) über Teilungsanordnung/Auflage + Vollzugsabsicherung</li> </ul> </li> </ul>	

## II.2.a) – Stiftungs- und Verbandslösungen

### a) Stiftungslösungen

- Stiftungserrichtung unter Lebenden / von Todes wegen
- Gemeinwohlbindung über den Stiftungszweck
- Arten der Unternehmensverbindung



### spezifische Problembereiche

- Unzulässigkeit einer Selbstzweckstiftung (verdeckte Unternehmensselbstzweckstiftung)
- Absicherung der Unveräußerlichkeit des Unternehmens bzw. der Beteiligung
  - Satzung Stiftung: gegenständliche Vermögenserhaltung
  - **P<sub>1</sub>**: Vorrang des Zwecks vor statutarischer Vermögenszusammensetzung?
- Beteiligungsträgerstiftung: Rechteausgestaltung als unentziehbare Gesellschafterrechte
  - **P<sub>2</sub>**: Grenze der Unentziehbarkeit = Treuepflicht der Stiftung als Gesellschafter

## II.2.a) – Stiftungs- und Verbandslösungen

Stiftungslösung: Bewertung generell	
<b>Vorteile</b>	<b>Nachteile</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Perpetuierung der Gemeinwohlorientierung</li> <li>• Sicherung der Unternehmenskontinuität</li> <li>• sichere Nachfolgeplanung (ggf. „Klonerben“)</li> <li>• Familienversorgung darstellbar</li> <li>• Steueroptimierung</li> <li>• zulässige Herrschaft der toten Hand</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verlust des rechtlichen Eigentums</li> <li>• gewisse Inflexibilität auf Ebene der Stiftung (unberührt: Flexibilität auf Ebene der Unternehmensträgersgesellschaft)</li> <li>• Gefahr von Exekutionsdefiziten</li> </ul>

Stiftungslösung: Bewertung nach Art der Stiftungerrichtung	
unter Lebenden	<p><b>Vorteile</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• §§ 1371 und 2303 BGB unerheblich</li> <li>• Beachtung von § 2325 BGB, aber gestaltbar (Abschmelzung)</li> <li>• lebzeitige Einwirkungsmöglichkeiten auf die Stiftungstätigkeit (Unternehmensführung)</li> <li>• ggf. mehrfache Nutzung steuerrechtlicher Freibeträge/Abzüge (zB § 10b Abs. 1a EStG)</li> </ul> <p><b>Nachteil</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verlust des rechtlichen Eigentums zu Lebzeiten des Stifters</li> </ul>
von Todes wegen	<p><b>Vorteile</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• kein § 2325 BGB</li> <li>• kein Vermögensverlust zu Lebzeiten des Stifters</li> </ul> <p><b>Nachteile</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zugewinnausgleich (§ 1371 BGB) und Pflichtteil (§ 2303 BGB)</li> <li>• kein direkter Einfluss auf Stiftungstätigkeit</li> <li>• keine Reaktionsmöglichkeiten bei Fehlschlag/Unvollkommenheit der Stiftungerrichtung</li> </ul>

## II.2.b) – Stiftungs- und Verbandslösungen

### b) Verbandslösungen

<b>Problem</b>	Verbandsautonomie $\Rightarrow$ kein Schutz vor Satzungsänderung mit Zustimmung aller Gesellschafter $\Rightarrow$ keine Perpetuierung der Gemeinwohlbindung gegen den Willen aller Gesellschafter
<b>Lösungsansätze</b>	<b>Stiftung als ewiger Ankergesellschafter</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Idee:</b> Stiftung als (Minderheits-)Gesellschafter zur Vermeidung einstimmiger Satzungsänderungen</li><li>• <b>P<sub>1</sub>:</b> dauerhafte Verpflichtung der Stiftung auf Veto ohne Verstoß gegen Stiftungsrecht (unzulässige Unternehmensselbstzweckstiftung?)</li><li>• <b>P<sub>2</sub>:</b> Zustimmungspflicht zur Satzungsänderung aus Treuepflicht</li><li>• <b>P<sub>3</sub>:</b> unzulässige Funktionsträgerstiftung bei Fehlen eines eigenen Zwecks</li><li>• <b>Fazit:</b> kein 100% sicherer Lösungsansatz</li></ul>
	<b>Vorschlag: GmbH gebV</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Idee:</b><ul style="list-style-type: none"><li>– Gesellschafter nur Treuhänder <math>\Rightarrow</math> Anreiz für Beteiligung = intrinsischer Natur = natürliches Korrektiv für Gemeinwohlorientierung/Nachhaltigkeit</li><li>– asset lock (§ 77g GmbH gebV) zum Ausschluss von Gewinninteressen</li></ul></li><li>• <b>P<sub>1</sub>:</b> Unternehmensausrichtung kann, muss aber nicht gemeinwohlorientiert sein (vgl. § 77a Abs. 1 S. 2 GmbH gebV)</li><li>• <b>P<sub>2</sub>:</b> nur Perpetuierung des asset lock, nicht aber einer von den Gründern vorgesehen Gemeinwohlorientierung</li><li>• <b>Fazit:</b> ungeeignet zur Absicherung der Gemeinwohlorientierung</li></ul>

## II.3.a) – Erbrecht

### a) Geeignetheit erbrechtlicher Instrumente zur Gemeinwohlorientierung

#### Im Rahmen der Auseinandersetzung

#### Verwaltungsanordnung (§ 2038 iVm § 2044 Abs. 1 BGB)

##### Vorteile

- Weisung zur Führung des Unternehmens ⇒ Gemeinwohlbindung möglich

##### Nachteile

- kein Bestand bei übereinstimmenden, anderslautendem Willen der Erben
  - **Absicherung** des Erblasserwillens durch Testamentsvollstreckung (§ 2216 Abs. 2 BGB) oder auflösend bedingte Erbeinsetzung (§§ 2075, 158 BGB)
- zeitliche Beschränkung auf ungeteilten Nachlass; zudem § 2044 Abs. 2 BGB
- Abgrenzung zur Auflage?
- **Fazit:** temporär taugliches Instrument

#### Teilungsanordnung (§ 2048 BGB)

##### Vorteile

- Erbe mit schuldrechtlichen Anspruch auf Vermögenszuweisung ⇒ für Gemeinwohls-einzelzweck (theoretisch) denkbar

##### Nachteile

- nur Zuwendung von Vermögenswerten ⇒ keine ideelle Gemeinwohlbindung
- kein Bestand bei übereinstimmenden, anderslautenden Willen der Erben
- **Fazit:** ungeeignet zur Sicherung der Gemeinwohlbindung allgemein; nur „Einzelzwecke“

## II.3.a) – Erbrecht

### Vermächtnis (§§ 1939, 2147 ff. BGB)

#### Vorteile

- schuldrechtlicher Anspruch des Bedachten auf zugesprochenen Vermögenswert
- Vorausvermächtnis: keine Anrechnung auf den Erbteil (§ 2150 BGB)
- eingeschränkte materielle Höchstpersönlichkeit (§§ 2151 ff. BGB)

#### Nachteile

- keine Verpflichtung des Bedachten auf Gemeinwohl
- zwingend: Zuwendung von Vermögenswerten
  - keine generelle Ausrichtung der Unternehmensführung auf Gemeinwohlorientierung
  - aber (laufende) Unterstützung von konkreten Einzelprojekten der Bedachten (ggf. als „gemeinwohlgeleitetes Supervermächtnis“ [Kombination aus §§ 2151-2156 BGB])
- zwingend: Benennung individuell Begünstigter (vgl. § 2151 BGB) ⇒ keine Begünstigung des Allgemeinwohls als solchem
- zeitliche Befristung: § 2162 BGB
- **Fazit:**
  - singulär: eher ungeeignet; Eignung nur zur Unterstützung gemeinwohlorientierten Tuns Dritter (zB Zweckvermächtnis gem. § 2156 BGB)
  - in Kombination: tauglich (zB Unterlassungsvermächtnis [ Erbeinsetzung + aufschiebend bedingtes Vermächtnis] + Auflage)

## II.3.a) – Erbrecht

### Testamentsvollstreckung (§§ 2197 ff. BGB)

#### Vorteile

- temporäre Sicherung der Gemeinwohlorientierung durch Dauertestamentsvollstreckung ggf. auch gegen den Willen der Erben (§ 2209 BGB)
- Verpflichtung des Testamentsvollstreckers auf Gemeinwohlorientierung (§§ 2203, 2205 BGB)
- Testamentsvollstrecker als Überwachungsinstanz

#### Nachteile

- zeitliche Befristung der Testamentsvollstreckung auf grds. 30 Jahre (§ 2210 BGB)
- eingeschränkte Zulässigkeit einer Dauervollstreckung in „Unternehmen“
  - zulässig: KapG-Beteiligungen (und bei Kommanditbeteiligung bei Zustimmung der MitGter.)
  - unzulässig: EU und pHG ⇒ Notwendigkeit von Ausweidlösungen (Vollmacht- oder Treuhandlösung)
- kein Schutz vor §§ 1371, 2303 BGB
- Testamentsvollstrecker als besondere Beschwer gem. § 2306 Abs. 1 BGB
- **Fazit:** eingeschränkt geeignet; ggf. in Kombination mit anderen Instrumenten

## II.3.a) – Erbrecht

### Auflage (§§ 1940, 2192 ff. BGB)

#### Vorteile

- jedes Tun oder Unterlassen (auch ohne Vermögenswert)
- keine Notwendigkeit eines individuell begünstigten Personenkreises ⇒ Allgemeinheit als Begünstigter möglich
- keine zeitlich beschränkte Wirkungskdauer (h.M.) ⇒ Ermöglichung stiftungsähnlicher Ziele
- Generationenbeständigkeit (Übergang der Auflage auf Erbes-Erben)

#### Nachteile

- Kontrollaufwand/Streitanfälligkeit der Auflagenüberwachung
- Exekutionsdefizite (§ 2194 BGB)
  - bei übereinstimmenden Willen der Vollziehungsberechtigten gem. § 2194 S. 1 BGB
  - Abhilfe:
    - § 2194 S. 2 BGB
      - **P<sub>1</sub>**: Gemeinwohlbindung = Vollziehung im öffentlichen Interesse?
      - **P<sub>2</sub>**: Vollzugsengagement der zuständigen Behörde in praxi
    - Testamentsvollstreckung (aber: zeitliche Befristung gem. § 2210 BGB)
    - testamentarische Bestimmung zusätzlicher Vollziehungsberechtigter
    - „**Kombimodell**“: Auflage + auflösende Bedingung für Erbeinsetzung/Vermächtnis (§ 2075 BGB)
- kein Schutz vor §§ 1371, 2303 BGB
- ggf. § 2306 Abs. 1 BGB (Gemeinwohlbindung als beschwerende Auflage)
- **Fazit**: geeignet für Gemeinwohlbindung der Unternehmensführung

## II.3.a) – Erbrecht

### Erbvertrag (§§ 1941, 2274 ff. BGB)

#### Vorteil

- einvernehmliche Verpflichtung der Nachkommen auf Gemeinwohlbindung (Auflage)

#### Nachteil

- kein „Wegverhandeln“ der Schwächen der einzelnen erbrechtlichen Instrumente

### auflösende Bedingung (§§ 2075, 158 Abs. 2 BGB)

#### Vorteile

- Gemeinwohlbindung als auflösende Bedingung
- Selbstexekution ⇒ auch Dritte inzident berechtigt, Bedingungseintritt geltend zu machen
- kein § 2306 BGB
- Mittel zur Effektuierung anderer erbrechtlicher Instrumente

#### Nachteile

- Alles-oder-Nichts-Prinzip ⇒ keine Durchsetzung der Gemeinwohlbindung gegen Willen der „Verpflichteten“ ; Benennung von Ersatzerben; Vor- und Nacherbensituation
- Unsicherheit über endgültige Erbfolge ⇒ umfassende Regelung von Ersatzerben, Ersatzbedachten für Fall des (mehrfachen) Bedingungseintritts
- Abgrenzung/Verwischung zur Auflage
- **Fazit:** geeignet für Gemeinwohlbindung der Unternehmensführung; Optimierung durch Kopplung mit Auflage + Notwendigkeit Benennung Ersatzerben/Untervermächtnis

## II.3.b) – Gestaltungsschranken bei Auflagen und Bedingung

### b) Gestaltungsschranken bei Auflagen und Bedingung

<b>Konflikte</b>	 Testierfreiheit ↔ Selbstbestimmungsrecht der Erben Testierfreiheit ↔ zwingendes Gesellschaftsrecht 
<b>Diskussion</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>generell</b><ul style="list-style-type: none"><li>– BVerfG: Drucktheorie (höchstpersönlichen Bereich)</li><li>– a.A.: Vorbelastung, Wahlmöglichkeit, nur Chance auf Erbschaft</li></ul></li><li>• <b>gesellschaftsrechtlicher Bezug</b><ul style="list-style-type: none"><li>– Gesellschaftsrecht als zwingende Schranke der Testierfreiheit?</li><li>– Beachtung von § 723 BGB (freie Hinauskündigungsklausel) und § 139 HGB (phG-Klauseln [Eintritt und/oder Verbleib])</li></ul></li></ul>
<b>Bewertung</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>explizite Gemeinwohlbindung</b><ul style="list-style-type: none"><li>– kein Eingriff in spezifische Grundrechtspositionen (eigener Lebensbereich), sondern nur in die allgemeine Handlungsfreiheit</li><li>– Beschränkung des Eingriffs auf zugewendete Vermögensposition als solche</li><li>⇒ Auflage und Bedingung = zulässig</li></ul></li><li>• <b>implizite Gemeinwohlbindung</b><ul style="list-style-type: none"><li>– Mittel: Anordnung der Stellung als phG</li><li>– Bewertung: Unvereinbarkeit mit Wertung von § 139 Abs. 5 HGB</li><li>⇒ Auflage und Bedingung = unzulässig</li></ul></li></ul>

## — Agenda

---

- I. Motive, Ziele, Konflikte
- II. Gestaltungsoptionen aus Sicht des Privatrechts
- III. Gestaltungsoptionen aus Sicht des Steuerrechts
- IV. Fazit

### III. – Gestaltungsoptionen aus Sicht des Steuerrechts

<b>unmittelbare</b>	<p style="text-align: center;"><b>Steuerfreiheit von Zuwendungen</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• an steuerbegünstigte Körperschaften (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b und c ErbStG)</li><li>• mit Widmung zur Verwendung für ausschließlich kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke + Sicherung der zweckbestimmten Verwendung (§ 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG)</li><li>• an steuerbegünstigte inländische Stiftung binnen 24 Monaten nach Anfall Erbschaft oder Schenkung</li></ul>
<b>mittelbar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Voraussetzungen für 85%igen-Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 ErbStG)</b><ul style="list-style-type: none"><li>– Lohnsummenregelung (Frist und Höhe) gem. § 13a Abs. 3 ErbStG</li><li>– Behaltensfrist gem. § 13a Abs. 6 ErbStG</li></ul></li><li>• <b>Voraussetzungen für 100%igen-Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 10 ErbStG)</b><ul style="list-style-type: none"><li>– Verschärfung der Lohnsummenregelung</li><li>– Verlängerung der Behaltensfrist von 5 auf 7 Jahre</li></ul></li><li>• <b>Vorababschlag für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG)</b></li></ul>

# — Agenda

---

- I. Motive, Ziele, Konflikte
- II. Gestaltungsoptionen aus Sicht des Privatrechts
- III. Gestaltungsoptionen aus Sicht des Steuerrechts
- IV. Fazit



UNIVERSITÄT  
LEIPZIG

# Vielen Dank!

**Prof. Dr. Gregor Roth**

Juristenfakultät

Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht

Direktor des Zentrums für Non Profit Recht Mitteldeutschland  
im Institut für Steuerrecht an der Juristenfakultät

[Gregor.Roth@uni-leipzig.de](mailto:Gregor.Roth@uni-leipzig.de)

<https://unternehmensrecht.jura.uni-leipzig.de/>

