

Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.)  
Non Profit Law Yearbook 2008



BUCERIUS LAW SCHOOL

# Non Profit Law Yearbook 2008

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

Herausgegeben von

Rainer Hüttemann · Peter Rawert  
Karsten Schmidt · Birgit Weitemeyer

Schriftleitung

Christine Franzius



Carl Heymanns Verlag 2009

---

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet unter <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

---

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, der Entnahme von Abbildungen, der Funksendung, der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben vorbehalten.

Verlag, Herausgeber und Autoren übernehmen keine Haftung für inhaltliche Fehler und Fehler beim Satz oder Druck.

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen wird gefördert durch:

**Deutsche Bank** 

© Carl Heymanns Verlag · Köln · München 2009  
Eine Marke von Wolters Kluwer Deutschland

E-Mail: [info@wolterskluwer.de](mailto:info@wolterskluwer.de)  
[www.wolterskluwer.de](http://www.wolterskluwer.de)

ISBN 978-3-452-27116-7

Satz: John + John, Köln  
Druck: MVR Druck, Brühl

Gedruckt auf säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

## Vorwort

Nicht erst seit dem Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen »Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand« vom August 2006 steht die steuerliche Privilegierung qua Gemeinnützigkeit für kollektive Freizeitbetätigungen wie dem Sport in der Kritik. *Udo Steiner* zeigt in seinem Beitrag »Zur Bedeutung des Sports im Staat des Grundgesetzes«, der auf einem auf den Hamburger Tagen des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts 2008 gehaltenen Vortrag beruht, auf, in welchem Umfang der Staat Spitzen- wie Breitensport fördern darf. Die gemeinwohlorientierten Strukturen des Vereinssports seien es, die dem Gesetzgeber die Möglichkeit eröffnen, sportliche Aktivitäten im Steuerrecht im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG zu begünstigen. Hieran anschließend beleuchtet *Monika Jachmann* »Die Rechtfertigung der steuerlichen Förderung des Sports« aus steuersystematischer und fiskalpolitischer Sicht. Hierbei greift sie auch auf einen neuen ökonomischen Rechtfertigungsansatz zurück.

Im zivilrechtlichen, in diesem Jahr ganz dem Vereinsrecht gewidmeten, Abschnitt untersucht *Reinmar Wolff* vor dem Hintergrund der Ruderabteilungsentscheidung des BGH die »Rechtsträgerschaft und Rechtswahrnehmung im gegliederten Verein« und damit eine Fragestellung, die in allen großen oder überregional tätigen Vereinen zu Rechtsunsicherheit darüber führt, wer im Innen- wie Außenverhältnis Träger der Rechte und Pflichten sowie zu ihrer Wahrnehmung befugt ist. *Ulrich Segna* beantwortet die in dem in BGHZ 175, 12 abgedruckten Urteil aufgeworfenen Fragen zu »Rechtsformverfehlungen und Holdingkonstruktionen bei Idealvereinen – eine Nachlese des »Kolpingwerk«-Urteils« und untermauert den Vorwurf eines behördlichen Vollzugsdefizits mit eigenen rechtstatsächlichen Untersuchungen.

Der steuerrechtliche Schwerpunkt des diesjährigen Bandes wird eingeleitet mit einem Beitrag von *Jörg Alvermann* über »Die Umsatzbesteuerung der Mitgliedsbeiträge«, der sich mit neueren Entscheidungen des EuGH sowie des BFH beschäftigt, die für Vereine zu einer Umsatzsteuer nach Wahl führen. *Martin Mager* und *Birgit Weitemeyer* nehmen Stellung »Zum Stand der Diskussion um die Geprägetheorie im Gemeinnützigkeitsrecht« und sprechen sich dafür aus, die Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft anhand des Merkmals der Ausschließlichkeit des § 56 AO zu beurteilen. *Marcus Helios* stellt die Frage: »Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland und struktureller Inlandsbezug?« im Vorfeld der aktuellen Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Persche. Die Einordnung von »Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen« problematisiert *Anna Katharina Gollan* und verdeutlicht hierbei die Gefahr, die Aktivitäten von Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft auf dem Gebiet der Corporate Social Responsibility auslösen können.

Die immer wieder beklagten »Grenzverwischungen zwischen privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Stiftungen mit Beteiligung der öffentlichen Hand« nimmt *Michael Fehlung* zum Anlass, auf steuerungstheoretischer Grundlage die Funktion der Stiftung für die Rechtsformenwahl des Staates auszuleuchten.

Im Abschnitt über die ausländischen Stiftungsrechte gehen *Susanne Kals* und *Johannes Zollner* auf »Das Kontrolldilemma der gemeinnützigen österreichischen Privatstiftung« ein und entwerfen Instrumente für eine wirksamere Foundation

Governance. *Dominique Jakob* hat es übernommen, beginnend mit diesem Band regelmäßig einen »Länderbericht Schweiz« zum Vereins- und Stiftungsrecht zu erstellen, weitere Länderberichte werden im nächsten Non Profit Law Yearbook 2009 folgen. »Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2007/2008 in Deutschland« haben *Nils Krause* und *Mattias Grigoleit* wieder eine Auswahl der wichtigsten Entwicklungen in Deutschland getroffen.

Herzlich gedankt sei Frau *Christine Franzius* für die umsichtige Redaktion, Frau *Anika Gilberg* und Herrn *Matthias Peukert* für die sorgfältige Erstellung der Bibliographie zum Non-Profit-Recht, Herrn *Gregor Roth* für die mühevollen Zusammenstellung des Sachregisters, Herrn *James Faulkner* für die unersetzliche Hilfe bei der Übersetzung der Summaries und dem Carl Heymanns Verlag für die rasche Drucklegung. Für die unverzichtbare finanzielle Unterstützung des Instituts danken die Herausgeber der Deutschen Bank.

Hamburg, im April 2008

*Birgit Weitemeyer*

## Foreword

Following the August 2006 report by the Scientific Advisory Council of the Federal Finance Ministry reassessing tax privileges for non-profit organisations, the tax privileges and non-profit status of organised leisure activities such as sport has yet again been subject to close scrutiny. In his paper on the significance of sport in the constitutional state, itself based on his talk to the 2008 "Hamburger Tage" colloquium on Foundation and Non-Profit Law, *Udo Steiner* shows the extent to which the state is entitled to promote elite and popular sports. The non-profit orientated manner in which sports clubs are structured opens the way for the legislature to extend tax privileges to sporting activities in line with Article 3 Paragraph 1 of the German Grundgesetz. *Monike Jachmann* follows this with an examination of the justification for the tax advantages of sport from the taxation policy and fiscal policy viewpoints. The basis for this examination is a new economic justificatory argument.

The civil law section is this year devoted entirely to association law. Against the background of the BGH decision on a rowing club *Reinmar Wolff* investigates the structured association in terms of its legal ownership. This raises in particular the question which causes legal uncertainty with regard to all large associations active above the local level of who is authorised to represent the owner with regard to the exercise of legal rights and fulfilment of obligations. *Ulrich Segna* responds to the questions raised by the *Kolpingwerk* judgment, reported in BGHZ 175, 12, on defective legal forms and holding structures in non-profit associations. Based on his own investigations he endorses the criticism of inadequate enforcement by the authorities.

The taxation law focus of the this yearbook is introduced by a paper by *Jörg Alvermann* on VAT as applied to membership fees. This is based on recent decisions by the ECJ and BFH, which lead to a right of election regarding VAT Tax. *Martin Mager* and *Birgit Weitemeyer* comment on the state of the imprint theory (*Gepräge-theorie*) in non-profit law discussion, calling for the admissibility of commercial activities by a non-profit body to be assessed according to the feature of "exclusivity" pursuant to Article 56 AO.

In the context of the ECJ *Persche* decision, *Marcus Helios* raises the question of the tax deductibility of donations to non-profit institutions in other EU countries with a structural inland connection. *Anna Katharina Gollan* discusses the classification of donations as hidden distributed profits, clarifying the danger which may be raised by the activities of limited liability entities in the field of corporate social responsibility.

The repeatedly criticised blurring of the boundaries between private law and public law foundations with state participation prompts *Michael Fehling* to illuminate the function of foundations for the choice of legal form by the state on the basis of a regulatory effects-approach.

In the section on foreign foundation law *Susanne Kalss* and *Johannes Zollner* address the "management dilemma" of the Austrian non-profit private foundation and create instruments for a more effective foundation governance. *Dominique Jakob* has assumed the task beginning with this Yearbook to prepare a regular annual report on the association and foundation law of Switzerland. Further national reports will follow in the 2009 Non Profit Yearbook. *Nils Krause* and *Mattias Grigoleit* again pre-

*Foreword*

sent a selection of the most significant developments in non-profit legislation, jurisprudence and administrative decisions of 2007/2008 in Germany.

The editors wish to express their warmest thanks to *Christine Franzius* for the thorough compiling of this Yearbook, to *Anika Gilberg* and *Matthias Peukert*, for the painstaking creation of the bibliography, as well as to *Gregor Roth* for the troublesome preparation of the index, *James Faulkner* for his assistance in translating the summaries and the Carl Heymanns Verlag for the fast type-setting. The editors thank the Deutsche Bank for their indispensable financial support for the Institute.

Hamburg, April 2008

*Birgit Weitemeyer*

# Inhalt

Vorwort. . . . .	V
Foreword . . . . .	VII

## Verfassungsrecht

Die Bedeutung des Sports im Staat des Grundgesetzes. . . . .	1
UDO STEINER	
Die Rechtfertigung der steuerlichen Förderung des Sports. . . . .	11
MONIKA JACHMANN	

## Zivilrecht

Rechtsträgerschaft und Rechtswahrnehmung im gegliederten Verein . . . . .	21
REINMAR WOLFF	
Rechtsformverfehlungen und Holdingkonstruktionen bei Idealvereinen – eine Nachlese des »Kolpingwerk«-Urteils. . . . .	39
ULRICH SEGNA	

## Steuerrecht

Die Umsatzbesteuerung der Mitgliedsbeiträge . . . . .	55
JÖRG ALVERMANN	
Zum Stand der Diskussion um die Geprägetheorie im Gemeinnützigkeitsrecht . . . . .	69
BIRGIT WEITEMEYER/MARTIN MAGER	
Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland und struktureller Inlandsbezug? . . . . .	89
MARCUS HELIOS	
Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen . . . . .	103
ANNA KATHARINA GOLLAN	

**Intradisziplinäre Probleme**

Grenzverwischungen zwischen privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Stiftungen mit Beteiligung der öffentlichen Hand . . . . .	129
MICHAEL FEHLING	

**Internationales**

Das Kontrolldilemma der gemeinnützigen österreichischen Privatstiftung . . . . .	153
SUSANNE KALSS/JOHANNES ZOLLNER	

**Länderberichte**

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2007/2008 in Deutschland . . . . .	175
NILS KRAUSE/MATTHIAS GRIGOLEIT	
Vereins- und Stiftungsrecht 2008 – Länderbericht Schweiz . . . . .	205
DOMINIQUE JAKOB	

**Dokumentation**

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2007. . . . .	211
ANIKA GILBERG/MATTHIAS PEUKERT	
Autorenverzeichnis . . . . .	225
Sachregister . . . . .	227

# Die Bedeutung des Sports im Staat des Grundgesetzes

UDO STEINER

I. Von den Problemen der Steuerrechts- wissenschaft mit dem Sport. . . . .	1	1. Der Beitrag des Sports für das Gemeinwohl. . . . .	5
II. Staat und Sport . . . . .	2	2. Professioneller Sport und gemeinnützige Sportaktivitäten . . . . .	8
1. Sportförderung als Staatsaufgabe. . . . .	2	IV. Schlussbemerkung . . . . .	9
2. Die »Philosophie« der staatlichen Sportförderung . . . . .	4	V. Zusammenfassung . . . . .	10
III. Zu den Gemeinwohlleistungen des Sports . . . . .	5	VI. Summary. . . . .	10

## I. Von den Problemen der Steuerrechtswissenschaft mit dem Sport

Die deutsche Steuerrechtswissenschaft hat schon seit langer Zeit nachlesbare Schwierigkeiten, die Förderung des Sports durch und im Steuerrecht sachgerecht zu strukturieren und zu begründen. Das ehrt sie. Sie ist dem verfassungsrechtlichen und steuerpolitischen Höchstwert der sog. Belastungsgleichheit der Steuerbürger verpflichtet. Liest man sich in die sportbezogene Gemeinnützigkeitsliteratur<sup>1</sup> ein, ist man allerdings irritiert. Die einen wollen für den Sport nur die zweifelsfrei gemeinnützige Vereinsstruktur steuerlich fördern, andere gerade den Hochleistungssport wegen seines Staatsnutzens, andere sehen den Sport selbstlos nur, wenn er sich – als sog. reiner Gesundheitssport – um Behinderte und Rekonvaleszenten kümmert. Man möchte sich nach Lektüre der zahlreichen Beiträge im Übrigen wünschen, dass die Positionierung der Steuerrechtler in der Sportförderungsfrage nicht davon abhängig ist, wie sie persönlich zum Sport stehen. Der Sport erwartet – das kann man von seinem ethischen Standpunkt aus nachvollziehen – eine faire Behandlung. Weder soll der steuerrechtliche Diskutant stolz darauf sein, dass er wegen Sports noch nie geschwitzt habe, noch darauf, dass er nur durch Sport zu Schweiß gekommen sei.

Die Abgabenordnung anerkennt die Förderung des Sports als Förderung der Allgemeinheit (§ 52 Abs. 2 Nr. 21). Dabei resultieren die Schwierigkeiten des Steuerrechtlers<sup>2</sup> naturgemäß nicht zuletzt daraus, dass der Sportbegriff an den Rändern unscharf ist. »Sport« soll im Wesentlichen auf »körperliche Ertüchtigung« gerichtet

1 Siehe statt vieler *Arndt*, Zur Gemeinnützigkeit des organisierten Sports, BB 1987, 1153; *Fischer*, Gemeinnutz und Eigennutz am Beispiel der steuerlichen Sportförderung, in: P. Kirchhof u.a. (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS für Kl. Ofterhaus, 1999, S. 597; *Henning*, Sport und Gemeinnützigkeit, 2005; *M. Jachmann*, Gemeinnütziger Sport versus subventionierte Freizeitbetätigung, in: Gedächtnisschrift für Ch. Traskalik, hrsg. v. Tipke/Söhn, 2005, S. 31; – *Leisner-Egensperger*, Zweckkollisionen im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht, in: P. Kirchhof u.a. (Hrsg.), Rechtsstaat und Grundrechte, FS für D. Merten, 2007, S. 277; *dies.*, Verfassungsrecht der steuerlichen Gemeinnützigkeit, in: Depenheuer u.a. (Hrsg.), Staat im Wort, FS für J. Isensee, 2007, S. 895.

2 Allgemein demnächst *A. Steiner*, Das Steuerrecht im Sport, Boorberg-Verlag 2009.

sein. Das wiederum sei – so der BFH<sup>3</sup> – »eine körperliche, über das ansonsten übliche Maß hinausgehende Aktivität, die durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen oder durch die einem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegung gekennzeichnet« sei. Dies gibt Raum für hohe Subsumtionskunst. »Schach« als Denksport wird der Disposition der Interpreten vom Gesetz ausdrücklich entzogen. Er gilt als Sport (was wohl Hamburgs *Helmut Schmidt* geschuldet ist). Der Kommentator *Gersch* im Kommentar von Klein zur Abgabenordnung beeilt sich hinzuzufügen<sup>4</sup>: Das Privileg dürfe nicht auf andere Denksportarten ausgedehnt werden. Man darf aber daran erinnern: Schach auf hohem Niveau setzt körperliche Fitness voraus, die man nicht ohne besondere körperliche Anstrengung im Sinne der Definition des BFH erreichen kann.<sup>5</sup> Der Schachspieler schwitzt nicht nur im Kopf. Der Formel I-Pilot nutzt zwar zur Fortbewegung fremde Kraft. Seine Nackenmuskulatur muss aber zur Beherrschung der Fliehkräfte so kräftig sein wie die eines Profiboxers; mit einer solchen Muskulatur kommt man im Allgemeinen nicht zur Welt (außer vielleicht in Jamaika). Sport ist nicht nur professioneller, teilweise mit irrationalen Summen vergüteter Spitzensport, der den Menschen vor allem in den Medien begegnet. Er ist Breitensport, auch leistungsorientierter Breitensport, Jugend- und Schulsport, Seniorensport, Behindertensport (inzwischen verstärkt leistungsorientiert), Sport zur Rekonvaleszenz und Resozialisierung. Der Sport ist auch nicht nur Fußball. Gelegentlich muss man die Deutschen daran erinnern, dass es auch andere Sportarten als ihn gibt, die aber in den Medien und in der Öffentlichkeit nicht so präsent sind. Der Sport besteht auch nicht nur aus optimal organisierten Verbänden wie dem DFB, sondern aus vielen anderen Fachverbänden auf ehrenamtlicher und auf oft schmalere organisatorischer und finanzieller Basis. Es gibt in Deutschland 91.091 Vereine, und es gibt nicht nur diejenigen, deren Aktionen und deren Akteure in den Profiligen höchste Aufmerksamkeit auf sich ziehen. Der Sport auch in Deutschland hat oft ein hässliches Gesicht: Doping, Gewalt, Kommerzialisierung, Handel mit jungen Spielern, Flächenverbrauch, Luftverschmutzung, Geräuschmissionen. Aus den steuerrechtlichen (Folge-)Wohltaten des Gemeinnützigkeitsrechts (§ 51 Abs. 2 Nr. 21 AO) können diese Erscheinungen ihn aber nicht wirklich verdrängen. Sie prägen ihn nicht als Ganzes.

## II. Staat und Sport

### 1. Sportförderung als Staatsaufgabe

Die Bedeutung des Sports im Staat des Grundgesetzes lautet mein Thema. Das mag überraschen. Denn das Grundgesetz kennt den Sport nicht als Lebensbereich, gönnt ihm kein Grundrecht und auch keine Staatszielbestimmung, nimmt nicht einmal von ihm in einer Kompetenzvorschrift Kenntnis. Um den Sport zu fördern, müssen die

3 BFH BStBl. 1998, S. 9.

4 *Klein*, AO, Kommentar, 9. Aufl. 2006, § 52 Fn. 38.

5 Dafür soll aber nicht als Beleg der jüngste Dopingfall im Schach gelten. Siehe SZ Nr. 280 v. 2.12.2008, S. 28.

Verfassungsorgane der Bundesrepublik Deutschland als Gesamtstaat aber auch nicht das Grundgesetz fragen, ob Sportförderung Staatsaufgabe sein darf. Staatsaufgabe ist das, was die zuständigen staatlichen Organe – unter Wahrung des Grundgesetzes, nicht in seinem Auftrag – zur Staatsaufgabe erklären. Der Gesamtstaat benötigt Kompetenzen zur Sportförderung, und er hat sie. Die Förderung des sog. Hochleistungssports wird allgemein als Kompetenz des Bundes aus der Natur der Sache abgeleitet. Dies lässt sich überzeugend begründen. Es ist der Spitzensport, der im internationalen Wettbewerb die Bundesrepublik Deutschland als Gesamtstaat repräsentiert und unter ihren Symbolen auftritt. Im Bereich des Steuerrechts sind für die Förderung des Sports ausreichend Gesetzgebungszuständigkeiten verfügbar. Sportförderung durch den Bund ist auch ohne besondere verfassungsrechtliche Stütze eine der politisch stabilsten Bundesaufgaben mit ausreichender Kompetenzzusstattung.<sup>6</sup> Die Landesverfassungen verpflichten zwar alle – bis auf Hamburg – den Staat zur Förderung des Sports.<sup>7</sup> Aber sie spielen in der normativen Spielklasse unterhalb des Grundgesetzes. Maßnahmen des Bundes können und brauchen sie nicht zu tragen. In der juristischen Europaliga des EGV wird es – sofern der Reformvertrag von Lissabon geltendes Gemeinschaftsrecht werden sollte – eine Sportförderklausel geben (Art. 165). Sie richtet sich aber an die EU. Nochmals: Einer Staatszielbestimmung »Sportförderung« im Grundgesetz bedarf es nicht, um die Sportförderung des Bundes im bisherigen Umfang und mit den bisherigen Mitteln zu garantieren. Sie könnte allerdings dem Gesetzgeber die Begründung erleichtern, wenn er sportfreundliche Ziele gegen Belange und Rechte Dritter durchsetzen will. So hätte der Gesetzgeber des Bundes, ohne dessen Unterstützung eine erfolgreiche Einwerbung großer internationaler Sportveranstaltungen für Deutschland schlechterdings nicht möglich ist, verfassungsrechtlich freiere Hand, wenn er auf der Grundlage einer Sportförderklausel den internationalen Veranstaltern steuerliche Vorteile einräumt oder die exklusive Markenverwertung großer internationaler Sportorganisationen in Deutschland rechtlich absichert. Ohne eine solche Gesetzgebung können aber internationale Sportveranstaltungen in Deutschland nicht mehr stattfinden.<sup>8</sup> Es ist allerdings nicht immer ganz einfach für unser Land zu akzeptieren, dass es – pointiert gesagt – einen Teil seiner Rechtsordnung – nicht immer nur befristet – außer Kraft setzen oder modifizieren muss, um die Welt (des Sports) als Gastgeber begrüßen zu dürfen. Es akzeptiert dies aber, weil ihm ideeller Nutzen aus Großsportereignissen erwächst und auch – zumindest kurzfristig – ökonomischer Gewinn.<sup>9</sup>

6 Dies darf hier – trotz der Kritik des Bundesrechnungshofs an der Sportförderung des Bundes – ohne Vorbehalt festgestellt werden. Siehe zu dieser Kritik FAZ Nr. 15 vom 18.1.2008, S. 30.

7 Siehe dazu *Hölzl*, Sport in der Verfassung und in der Verfassungswirklichkeit unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts, 2002; *Neumann*, Sport auf öffentlichen Straßen, Wegen und Plätzen, 2002, S. 70 und *U. Steiner*, Der Sport als Gegenstand des Verfassungsrechts, SpuRt 2008, 222.

8 Siehe zu diesem Problemkreis *A. Steiner* (Fn. 2) und *Kempermann*, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, Finanzrundschau 2008, 591. Vgl. auch *Holthaus*, IStR 2008, 504.

9 Zu den Auswirkungen eines Sportanlasses auf das Gastgeberland siehe *Schily*, in: *causa sport* 2007, 243.

## 2. Die »Philosophie« der staatlichen Sportförderung

Es ist hier nicht die Zeit, um die zahlreichen Mittel und Wege der Förderung des Sports durch den Staat und insbesondere den Gesamtstaat Bundesrepublik Deutschland im Geltungsbereich des Grundgesetzes darzustellen.<sup>10</sup> Der europäische Nationalstaat steht dem Leistungssport grundsätzlich positiv gegenüber und fördert ihn, weil er sich dessen Erfolge selbst zu Nutzen macht. Dies gilt auch für Deutschland, das Staat und Sport, auch weil es das Grundgesetz so will, bekanntlich trennt, aber andererseits vielfältige Formen der Symbiose und der *res mixtae* kennt. Der Leistungssport ist zwar autonom, aber überwiegend nicht autark. Der Staat fördert ihn, nimmt aber auf ihn – auch in einem so freiheitlichen Modell des Verhältnisses von Staat und Sport wie in Deutschland – Einfluss.<sup>11</sup> Das ist schwerlich zu leugnen und auch legitim. Die staatliche Sportförderung in Deutschland wird – in dieser Form eher einzigartig in der Welt – vom Prinzip der Förderung eines als autonom respektierten Sports auf der Grundlage föderaler Strukturen bestimmt. Sie muss aber auf Effizienz der Mittelnutzung bedacht sein. Der Staat fördert den Spitzensport, auch in seiner professionellen Form, weil die Bundesrepublik Deutschland von der Vorstellung bestimmt ist, die Leistungsfähigkeit von Staat und Gesellschaft drücke sich in wirtschaftlichen, sozialstaatlichen, kulturellen, ingenieurtechnischen und wissenschaftlichen Leistungen aus, aber eben auch in den Leistungen des nationalen Sports. Die Sportler treten – wie schon hervorgehoben – bei internationalen Sportveranstaltungen in den Farben und unter der Hymne der Bundesrepublik Deutschland auf. Diese symbolische Koinzidenz zwischen Staat und Gesellschaft ist anderen Lebensbereichen fremd. Manche freiheitliche Lebensbereiche, wie beispielsweise Kunst und Kultur, definieren sich gerade durch ihre Distanz zum Staat.<sup>12</sup> Der professionelle Sport ist nicht gemeinnützig, aber er ist staatsnützig. Der Spitzensport gewandt sich gerne staatlich. Er ist es auch, der das Profil einer Stadt prägt, selbst ohne den noch zu erfindenden UNESCO-Titel »Welterbestätte«.

Der Staat fördert bekanntlich den Sport offen und verdeckt in vielfältigster Form: Er finanziert Olympiamannschaften, 750 Personen umfasste immerhin die deutsche Olympiamannschaft für Peking, fördert den Stadionbau, in Berlin, Leipzig und anderswo, lässt Soldatinnen als Biathletinnen verkleidet laufen, schießen und siegen, schließt durch Einbürgerung germanische Leistungslücken und sichert große Sport-

10 Siehe zum Folgenden *Fischer* (Fn. 1), S. 601 ff.; *Fritzweiler/von Coelln*, Sport und Staat, in: *Fritzweiler/Pfister/Summerer*, Praxishandbuch Sportrecht, 2. Aufl. 2007, S. 28 ff.; *Nolte*, Staatliche Verantwortung im Bereich des Sports, 2004 und *U. Steiner*, Bemerkungen zum Verhältnis von Staat und Sport in Deutschland, in: *Crezelius u.a.* (Hrsg.), FS für V. Röhrich, 2005, S. 1225.

11 Zu den Autonomiefragen siehe demnächst *U. Steiner*, Verfassungsrechtliche Grenzen des gemeinschafts- und nationalstaatlichen Handelns im Sport – die Autonomie des Sports im Lichte des Art. 9 GG, in: Beiträge zum internationalen Symposium EU-Weißbuch Sport, hrsg. v. BMdI und Bundesinstitut für Sportwissenschaft (im Druck). Zu Art. 9 Abs. 1 GG und seiner Bedeutung im Sport siehe auch *Räker*, Grundrechtliche Beziehungen juristischer Personen im Berufssport, 2008, S. 92 ff.

12 Dazu *U. Steiner*, Neuere Entwicklungen im Kulturverfassungsrecht, in: *Grote u.a.* (Hrsg.), Die Ordnung der Freiheit, FS für Ch. Starck, 2007, S. 449 (452 ff.).

ereignisse durch Polizisten, Polizistinnen, Polizeipferde und Polizeihunde. Andere Länder<sup>13</sup> und ihre Politiker tun gewiss mehr für den nationalen Sportlerfolg: Sie stellen den Siegern über den sportlichen Erzfeind zum Dank Diplomatenspässe auf Lebenszeit aus, entscheiden über Aufstellungsfragen in ihren Nationalmannschaften, setzen angeblich ungeeignete Sportfunktionäre ab, lassen anreisende Gastmannschaften durch den Zoll schikanieren, erfolglose Fußballer foltern und Soldaten mit Eisenstangen lärmern, um die Spielregie der Gasttrainer zu stören. Soviel kann Deutschland für den internationalen Erfolg seines Sports nicht tun. Daran hindert ihn unter anderem das Grundgesetz.

### III. Zu den Gemeinwohlleistungen des Sports

#### 1. Der Beitrag des Sports für das Gemeinwohl

Der Sport wird im Gemeinnützigkeitsrecht nicht der Ästhetik vieler seiner Sportarten wegen gefördert, auch nicht wegen der Spannung, die er erzeugt, auch nicht, weil er Gegenstand intensiver, schichtenübergreifender gesellschaftlicher Kommunikation in den Volkssportarten ist, ebenso nicht als Anknüpfungspunkt meist beherrschter positiver Emotionen. Dafür steht die staatliche Sportförderung – wie angesprochen – in vielfältiger Form zur Verfügung. Die gemeinwohlorientierten Strukturen des Sports sind es, die dem Gesetzgeber die Möglichkeit eröffnen, Aktivitäten des Sports im Steuerrecht und insbesondere im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht in Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG zu begünstigen.<sup>14</sup> Ob man dafür den etwas groß geratenen Begriff der Staatssubstitution benötigt, mögen die Steuerrechtler entscheiden. Aus steuerrechtlicher Feder ist viel zur Gemeinwohlfunktion des Sports zusammengetragen worden, nicht zuletzt von *Monika Jachmann*.<sup>15</sup> Damit will ich nicht konkurrieren. Ich möchte mich auf einige wenige Aspekte beschränken.

#### a) Sportethik und Gesellschaft

Noch immer vermag der Sport positives Verhalten und positive Einstellungen einzufordern und durchzusetzen, zu denen Staat und Gesellschaft nicht oder selten in der Lage sind. Fairness und Sportlichkeit sind zwar unscharfe Begriffe, werden im Sport aber in Regeln konkretisiert und präzisiert. Gewiss hat der Sport sichtbare und hörbare Probleme beim Versuch, der Manipulation der sportlichen Leistung – Doping,

13 Auf Belege wird im Interesse der Erhaltung der Völkerfreundschaft verzichtet.

14 Siehe in diesem Zusammenhang auch *Klages*, Politikfeld Sport. Die gesellschaftspolitische Bedeutung des gemeinwohlorientierten Sports, in: v. Winter/Mittendorf (Hrsg.), Perspektiven der politischen Soziologie im Wandel von Gesellschaft und Staatlichkeit, FS für Th. Schiller, 2008, S. 185.

15 Siehe dazu oben Fn. 1 und den Beitrag in diesem Jahrbuch.

Vortäuschung von Fouls, Wettbetrug – erfolgreich zu begegnen.<sup>16</sup> Aber er hat Regeln und er hat Sanktionen, die oft genug greifen. Die Gesellschaft hat sie – jedenfalls im Vorfeld des Strafrechts – häufig nicht. Sie kennt die Manipulation von Leistungen durch Medikamente bei Prüfungen und beim beruflichen Wettbewerb, in der Hochleistungsmusik, in der nächtlichen Praxis politischer Konferenzen, ohne rechtliche Nachteile daran zu knüpfen. Breitensport und professioneller Leistungssport mögen organisatorisch und wirtschaftlich verschiedene Welten sein. Es gelten aber sportethisch für sie die gleichen Regeln. Ansehen und Vermögen können den professionellen Sportler im Falle der Regelverletzung nicht vor sportrechtlichen Sanktionen schützen. Von Staat und Gesellschaft und deren Recht lässt sich dies nicht in gleicher Weise behaupten. Der Sport verliert selten seine Mutproben gegenüber der eigenen Prominenz. Man soll andererseits – so hat man zu Recht gewarnt – den Sport nicht »überethisieren«. Vor allem die Sportpolitik steht der allgemeinen Politik leider in ihren – nicht immer ethisch hochwertigen – Methoden nicht nach.

Sport ist als Vorbild für die Gesellschaft geeignet, weil in ihm die Leistung zählt und nicht die soziale, ethnische oder religiöse Herkunft. Diese konsequente Orientierung an der Leistung können nur wenige Lebensbereiche vorweisen. Der Sport sichert durch feine und feinste Regeln Chancengleichheit, z.B. im Behindertensport durch Start- und Schadensklassen und einen komplizierten Koeffizienten-Ausgleich der unterschiedlichen Behinderungsgrade in einer Weise, wie dies die Gesellschaft nicht zu leisten vermag.

#### b) Persönlichkeitsbildung und soziale Kompetenz

Ehrenamtliche Tätigkeiten in Sportorganisationen bieten – so wollen es die Soziologen wissen<sup>17</sup> – zahlreiche Gelegenheiten für nichtformale Bildung. Oder anders und nochmals in der einfachen Sprache der Soziologie: Das Gelernte im Sport wird in außersportliche Handlungstexte transferiert: selbständiges Handeln, Geduld, Belastbarkeit, Flexibilität, Verantwortungsbewusstsein, Kommunikations- und Konfliktfähigkeit. Der Sport darf für sich die Fähigkeit beanspruchen, »Kompetenzen« – wie man heute sagt –, auch »Schlüsselkompetenzen«, zu vermitteln, die in den formalisierten Bildungsstrukturen – um nochmals die Soziologen zu Wort kommen zu lassen – nicht oder nicht in gleicher Weise erworben werden können. Diese Kompetenzen kommen auch außerhalb des Sportvereins, in Schule also, in Ausbildung und Beruf, zur Geltung.<sup>18</sup>

16 Siehe dazu die Beiträge von *Sengle, Martens, Danckert, Nolte* und *U. Steiner* in: Württ. Fußballverband (Hrsg.), *Die Manipulation sportlicher Wettbewerbe als Herausforderung für das Recht des Staates und der Verbände*, 2008.

17 Siehe dazu *Braun*, Internationales Symposium EU (Fn. 11).

18 Siehe dazu etwa den Erfahrungsbericht über die erste Elitehochschule des Sports (TFH Berlin), in: FAZ Nr. 282 vom 2.12.2008, S. 31.

c) Integration durch Sport

Sport integriert Gebiets- und Ortsfremde<sup>19</sup>, behinderte Menschen<sup>20</sup>, Menschen am Rande der Gesellschaft. Er bietet Jugendlichen Ziele und Perspektiven jenseits der Trink- und Spielhallen, holt den Einzelnen in die Gemeinschaft. 35 % der 15- bis 24-Jährigen sind Mitglied in einem Sportverein.<sup>21</sup> Diese beispiellose gesellschaftlich-soziale Präsenz unterscheidet ihn von Adels-, Musik-, Kleingarten- und Trachtenvereinen, unbeschadet deren nicht zu bestreitender hoher sozialer und kultureller Wertigkeit. Das künftige EU-Recht (Art. 165) wird, sofern der Lissabonner Vertrag in Kraft tritt, die soziale und pädagogische Funktion des Sports ausdrücklich hervorheben.

In den nationalen Auswahlmannschaften des DFB kann man gut beobachten, welche Integrationsleistung der Sport inzwischen erbringt. Wer für Deutschland spielt, ist im Staatsvolk angekommen. Es ist aber klar, dass man den Beitrag des Sports zum Gemeinwohl nicht überfordern darf, seinen Gemeinnützigkeitsstatus nicht davon abhängig machen kann, dass alles gelingt, was man ihm an Fähigkeiten zuschreibt. Er will nicht als idealisierte Sonderwirklichkeit wahrgenommen werden. Der Sport kann und will auch nicht behaupten, dass er alle Menschen mit »Zugangsproblemen« zur Gesellschaft erfasst. Es gibt hier leider klare Grenzen. Der Sport will sich auch nicht rühmen, dass er immer zur Völkerverständigung beiträgt. Die europäische Einigung wäre – eine alte, aber nie widerlegte These von mir – sehr viel weiter, gäbe es keine Fußball-Europameisterschaft, die emotional trennt, was eigentlich zusammen gehört.

d) Gesundheit und Sport

Sport ist Bewegung und als solcher gesund. Das lässt sich auch wissenschaftlich belegen.<sup>22</sup> Bewegung ist wichtig in einer von lebensstilbedingten Krankheiten bedrohten Gesellschaft. Sport ist aber nicht immer gesund. Er ist es vor allem nicht bei Über-treibung. Die Wirkung von Bewegung auf die Gesundheit erreicht den Höchstwert beim trainierten Menschen (über die Stufen »inaktiv« und »aktiv«) und sinkt dann bei Übertrainierung ab. Die Gesundheitsökonomien sind selbstbewusst. Sie wollen wissen, um wie viel Milliarden Euro das Gesundheitssystem durch aktive und trainierte Menschen entlastet wird. Der Sport leugnet nicht, dass er als Hochleistungssport Langzeitschäden verursachen kann. Er leugnet auch nicht, dass im Boxen der Weg zum Erfolg über die Gesundheitsbeschädigung des Gegners erfolgt, aber er steht zu dieser Sportart, weil sie nach einsichtigen und kontrollierten Fairnessregeln lebt und vor allem den Respekt vor dem Gegner lehrt. Insofern ist er auch erzieherisches Vorbild.<sup>23</sup> Man fordert von Zeit zu Zeit, die Versicherungsgemeinschaft der gesetzlichen

19 Siehe z.B. Frankfurter Rundschau vom 17.12.2008, S. 13 (»Mit dem Kopftuch Fußball spielen«).

20 In Niedersachsen gibt es jetzt die erste Spielklasse für geistig behinderte Fußballer mit insgesamt 19 Mannschaften. Siehe dazu Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung Nr. 47 vom 23.11.2008, S. 24.

21 Siehe dazu *Braun*, Internationales Symposium EU (Fn. 11).

22 Siehe dazu *Braun*, Internationales Symposium EU (Fn. 11).

23 Siehe dazu eindrucksvoll die Reportage in SZ Nr. 300 vom 27./28.12.2008, S. 43 (W. Schwamberger als Boxtrainer und erfolgreicher Trainer fürs Leben).

Krankenkassen von Kosten zu entlasten, die durch Gesundheitsschäden bei der Ausübung gefahrgeneigter Sportarten – Skifahren beispielsweise – verursacht werden. Die Krankenkassen sagen uns aber, es seien gerade die Versicherten, bei denen die geringsten Krankheitskosten und der niedrigste Erwerbsausfall anfielen. Es ist übrigens das Volleyballspiel, das in der Verletzungsstatistik – gemessen an der Zahl der Sporttreibenden – immer wieder mit ganz oben steht, in der schwarzen Liste gesundheitsschädlicher Sportarten aber nicht notiert ist.

In anderen politischen Verhältnissen sind Gesundheit und Sport verfassungsrechtlich nachlesbar verbunden. Die sozialistische Verfassung der Koreanischen Demokratischen Volksrepublik von 1972 hat in Art. 47 Abs. 2 eine klare Sicht: »Der Staat fördert den Massensport, entwickelt den Wehrsport und macht so das ganze Volk zur Arbeit und zur Landesverteidigung fähig und bereit.«<sup>24</sup> Wir kennen den Gesundheitszustand unserer jungen Männer und Frauen vor allem durch die Untersuchungen der Musterung. Ihr kritischer Befund hat zu einer entsprechenden Ergänzung des Grundgesetzes bisher noch nicht geführt. Bei der Formulierung der Erziehungsziele in den Länderverfassungen spielt die körperliche Ertüchtigung der Schüler bemerkenswerterweise keine hervorgehobene Rolle. Entsprechend ist auch die Lage des Schulsports in Deutschland. Die immer für prononcierte verfassungsrechtliche Aussagen gute Bayerische Verfassung enthält in Art. 131 zahlreiche Bildungsziele. Die Entwicklung der körperlich-sportlichen Fähigkeiten der Schüler gehört nicht dazu. Immerhin hält sie aber in Art. 126 Abs. 1 die Eltern an, ihre Kinder auch zu leiblicher Tüchtigkeit zu erziehen. Sie sind darin durch den Staat und die Gemeinde zu unterstützen. Wir wissen, dass der Weg zum Leistungs- und Spitzensport meist über das Elternhaus und dessen überobligatorische Unterstützung führt (einschließlich des nicht immer zweifelfreien Engagements von Tenniseltern). Auch gibt Art. 81 Abs. 1 BV den Gemeinden den Auftrag zur körperlichen Ertüchtigung der Jugend.

Insgesamt: Wunder kann der Sport in einer Gesellschaft mit deren zahlreichen »Defekten« nicht leisten. Er fordert aber auch nicht die Anerkennung weiterer Wunder nach dem Wunder von Bern 1954.

## *2. Professioneller Sport und gemeinnützige Sportaktivitäten*

Die Welt des professionellen Spitzensports und die Welt der über neunzigtausend Sportvereine in Deutschland scheinen auf den ersten Blick keine Gemeinsamkeiten zu haben. Dem entspricht es, dass diese Welten auch steuerlich getrennt werden. Die staatliche Förderung des Spitzensports und insbesondere des professionellen Spitzensports einerseits und die Förderung des Sports in seinen gemeinnützigen Strukturen andererseits stehen aber in einem wichtigen Zusammenhang.

Zunächst: Es gibt noch die Einheit des Sports, auch wenn der professionelle Spitzensport weithin in neue Organisationsstrukturen aufgebrochen ist und sich stark an den Gesetzen der Medien und des Marktes orientiert. Der Spielbetrieb in Massensportarten, wie Fußball oder Eishockey, wird in Deutschland in eigenen Spielbetriebsgesellschaften in den Formen des Kapitalgesellschaftsrechts getrennt von den

24 Zit. nach *Dreher*, Staatsziele im Bundesstaat am Beispiel des Sports, 2005, S. 88 f.

Muttervereinen betrieben.<sup>25</sup> Sie sind in rechtlich gegenüber den Stammverbänden selbstständigen Ligen (DFL, DEL) organisiert. Kooperations- und Grundlagenverträge sichern aber die Verbindung dieser Ligen zu den Stammverbänden. Vor allem sorgt nach wie vor eine gemeinsame Sportethik für die Einheit des Sports trotz aller zentrifugaler Tendenzen. Noch immer ist – so kann man mit der gebotenen Vorsicht formulieren – der Sport in allen seinen Erscheinungen eine nationale und internationale Wertegemeinschaft.

Wichtiger ist aber ein anderer Zusammenhang zwischen dem professionellen oder teilprofessionellen Spitzensport und dem Alltagssport. Der Staat fördert den Spitzensport nicht zuletzt deshalb, weil der Breiten-, Jugend- und Schulsport von Idolen, Siegern und Vorbildern im Spitzensport lebt. Sportarten, denen die erfolgreichen Leitbilder verloren gegangen sind, verlieren an Interesse und Nachfrage, vor allem in der Jugend, wie das Tennis nach Boris Becker, Michael Stich und Steffi Graf demonstriert. Sportarten mit erfolgreichen Spitzensportlern, wie Handball, Hockey, Tischtennis oder Turnen, gewinnen demgegenüber hinzu. Es genügt nicht, die Stundenpläne des Sports in der Schule geräumig zu gestalten, über engagierte Sportlehrer zu verfügen und über zeitgerechte Sportstätten. Benötigt wird – wie die Sportwissenschaftler formulieren – der ideelle Transfer zwischen dem Hochleistungssport und dem sportlichen Tagesbetrieb. Es gibt keine bessere Motivation für die einzelne Sportart als Sieger zu haben und Sieger zeigen zu können bei großen internationalen Sportwettbewerben. Diese positiven Wirkungen lassen sich nach Olympischen Spielen durchaus messen. Sie bescheren erfolgreichen Sportarten einen Nachfrageschub.

#### IV. Schlussbemerkung

Es darf dabei bleiben, dass das deutsche Steuerrecht mit den bekannten Maßgaben den Sport als gemeinnützige Struktur mit seinen Mitteln fördert. Der Sport gibt übrigens diese Entlastung zurück. Sport, in seiner ganzen Breite, nicht nur als Träger hoher Umsätze im professionellen Bereich (1,7 Milliarden Euro 2004 durch die beiden Bundesligen im Fußball beispielsweise), hat ein enormes ökonomisches Gewicht, als Nachfrager z.B. nach Sportgeräten und Sportkleidung. Man schätzt, dass 3,7% des Bruttosozialprodukts in der EU unmittelbar und mittelbar sportbasiert sind,<sup>26</sup> so schwierig auch makro-ökonomische Rechnungen zur Ermittlung dieses Wertes sind. Die Wertschöpfungskette des Sports in der EU wird je nach Rechnungsmethode zwischen 250 und 320 Milliarden Euro angesetzt. Sport und Kultur haben gemeinsam, dass ihre staatliche und insbesondere ihre steuerliche Förderung politisch am einfachsten zu rechtfertigen ist, wenn man dafür nicht ideelle Argumente wählt, sondern die ökonomischen Gesichtspunkte der »Rücklaufrendite«, der Wirtschaftsimpulse und der Arbeitsplatzsicherung. Steuersystematisch ist dies natürlich im Gemeinnützigkeitsrecht kein Argument, hilft aber im sonstigen Raum der Gesetzgebung. Als sperrig sollte man die Aufnahme der Förderung des Sports in die Liste des § 52

25 Siehe zur Struktur des Profi-Fußballs (Ligaverband und Deutsche Fußball-Liga DFL) *Summerer*, SpuRt 2001, 263 und *Pauli*, *causa Sport* 2007, 298.

26 Dazu die Zahlen bei *Preuss*, Internationales Symposium EU (Fn. 11).

Abs. 2 AO nicht empfinden. Deutschland ist nicht weniger Sportstaat als er Kulturstaat ist. Das darf auch im Steuerrecht zur Geltung kommen.

## **V. Zusammenfassung**

Die Bundesrepublik Deutschland fördert den nationalen Spitzensport umfangreich und auf verschiedenen Wegen, räumt zudem dem nichtprofessionellen Sport den Status der Gemeinnützigkeit ein (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO) und gewährt ihm auf diese Weise erhebliche steuerliche Vorteile. Die Leistungen des nationalen Spitzensports stehen für die Leistungsfähigkeit der Bundesrepublik insgesamt. Er repräsentiert Deutschland unter Nutzung der staatlichen Symbole und der Nationalhymne. Es gibt aber auch gute Gründe für die steuerliche Begünstigung der gemeinnützig orientierten Sportorganisationen. Der Sport ist als Vorbild für die Gesellschaft geeignet, weil in ihm die Leistung zählt und nicht die soziale, ethnische oder religiöse Herkunft. Er vermittelt den Menschen gesellschaftlich wichtige Schlüsselkompetenzen, integriert »Außenseiter« in die Gesellschaft und hält die Menschen in gesunder Bewegung. Spitzensport und Breitensport stehen zueinander in einer für beide Seiten unentbehrlichen Wechselbeziehung.

## **VI. Summary**

The Federal Republic of Germany funds national elite sports to a considerable extent and in a variety of ways, but also grants considerable tax advantages to non-profit sport organisations. This is justified for a number of reasons. Organised sport serves as a role model for society, in that performance rather than social, ethnic or religious background is what counts. It conveys to people key skills for life and work, integrates outsiders into society and maintains general fitness. The close relation between amateur and elite sports means they are indispensable to each other.

# Die Rechtfertigung der steuerlichen Förderung des Sports

MONIKA JACHMANN

I. Einleitung . . . . .	11	2. Sportförderung als Staatsaufgabe . . . . .	14
II. Zum Diskussionsstand . . . . .	11	3. Freizeit statt Steuerpflicht? . . . . .	15
1. Gemeinnütziger Sport de lege lata . . . . .	11	IV. Die neue Rechtfertigungsperspektive: Entwicklung von sozialem Kapital durch Sportförderung als Bürgerengagement . . . . .	16
2. Gemeinnützigkeit des Sports in der Kritik . . . . .	12	V. Zusammenfassung und Fazit . . . . .	18
III. Der traditionelle Rechtfertigungsansatz . . . . .	14	VI. Summary . . . . .	18
1. Sport fördern statt Steuern zahlen . . . . .	14		

## I. Einleitung

Udo Steiner hat die elementare Bedeutung des Sports im Staat des Grundgesetzes klar beschrieben. Im Folgenden gilt es zu fragen, auf welchen Wegen diese Bedeutung am besten in unsere gesetzliche und gesellschaftliche Ordnung umgesetzt werden kann. Dabei scheint es der deutschen Mentalität durchaus zu entsprechen, dem Sport einen Platz im Steuerrecht zu suchen. Denn gerade im Deutschland lehrt die Erfahrung, dass steuerliche Begünstigung in ganz besonderer Weise geeignet ist, die altruistische Hand zu öffnen.

Der traditionell viel diskutierten und umkämpften Grundsatzfrage nach der Rechtfertigung von gemeinnützigkeitsbezogenen Steuererleichterungen soll am Beispiel des Sports nachgegangen werden.

## II. Zum Diskussionsstand

### 1. Gemeinnütziger Sport de lege lata

Mit dem Gemeinnützigkeitsstatus eines Sportvereins sind diverse steuerliche Erleichterungen gegenüber der Regelbesteuerung verbunden – für den Verein<sup>1</sup> wie die ihn fördernden Akteure. Der steuerliche Gemeinnützigkeitsstatus erweist sich i. Ü. in der Praxis vielfach als Grundbedingung effektiven Wirkens. Die Erträge gemeinnütziger Körperschaften sind – abgesehen von den Erträgen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (selbst hier gilt aber eine Freigrenze von 35 000 € [§ 64 Abs. 3 AO]) – von der KSt- und GewSt befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG). Die Umsätze im Rahmen von Zweckbetrieben und im Bereich der Vermögensverwaltung sind bei vollem Vorsteuerabzug nur dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG). Der unentgeltliche Vermögenserwerb unterliegt nicht der

1 Dazu stv. *Fischer/Helios*, Die aktuelle Vereinsbesteuerung, 2008, S. 1 ff., 255 ff.

Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 16, 17 ErbStG). Neben diese unmittelbaren Privilegierungen der gemeinnützigen Körperschaft treten als mittelbare steuerliche Vorteile die Möglichkeit, steuerbegünstigte Zuwendungen von Einzelpersonen und Körperschaften zu empfangen und zu bescheinigen (§ 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG) oder sog. »Übungsleiter« zu beschäftigen (§ 3 Nrn. 26, 26a EStG). Grundlage hierfür ist, dass als »Förderung der Allgemeinheit« im Sinne des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts *de lege lata* auch die Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO) gilt, ohne dass freilich der Begriff »Sport« gesetzlich definiert wäre. Als typische Merkmale hierfür werden allgemein körperliche bzw. motorische Aktivität, Regel- und Spielhaftigkeit, Leistung bzw. Wettkampf sowie Organisation gesehen. Anerkannte Grundwerte sind Fairness, Chancengleichheit und Achtung des Gegners.<sup>2</sup> Der Allgemeine Sportbegriff ist vielschichtig und umfassend.

## 2. Gemeinnützigkeit des Sports in der Kritik

An der sozialen wie politischen Bedeutung des Sports in seinen vielfältigen Disziplinen, Ebenen und Facetten zweifelt niemand.

Pars pro toto sei hierzu die Justizministerin Brigitte Zypries aus ihrer Rede vom 25. September beim Jahrestreffen des Forums »Sport in der SPD« zitiert:<sup>3</sup> »Der Sport ist tatsächlich die größte soziale Massenbewegung in Deutschland. Über 27 Mio. sind in Deutschland in Sportvereinen aktiv. Sie tun etwas für den Zusammenhalt unserer Gesellschaft, etwa die Übungsleiter, die nach Feierabend und an den Wochenenden mit ihren Mannschaften trainieren. Viele Vereine, Trainerinnen und Trainer, Vorstände sind in den sog. sozialen Brennpunkten aktiv. Bürger, die sich dafür engagieren, dass junge Menschen in der Mitte unserer Gesellschaft bleiben oder sogar vom Rand in die Mitte zurück geholt werden – weg von der Straße, weg aus verfestigten sozialen Milieus. Vereinssport formt aus schwachen Einzelgängern ein starkes Team. Vereinssport macht sie zu unverzichtbaren Mitgliedern einer Gemeinschaft:

Sport setzt ihnen Ziele.  
Sport verschafft ihnen Erfolgserlebnisse und gibt ihnen Selbstvertrauen  
und Selbstbewusstsein.  
Sport vermittelt ihnen wichtige Werte und wertvolle Tugenden.  
Sport macht sie fit fürs Leben.

Breitensport ist die Grundlage für Spitzensport.«

Gleichwohl – Die Gemeinnützigkeit des Sports wird traditionell durchaus kontrovers diskutiert.<sup>4</sup> Hinzu kommt in jüngerer Zeit – ausgehend vom Leitbild der sich

<sup>2</sup> Stv. *Schleder*, Steuerrecht der Vereine, 8. Aufl. 2008, S. 72.

<sup>3</sup> Rede v. 25.9.2008 im Willy-Brandt-Haus in Berlin.

<sup>4</sup> Vgl. nur *Fischer*, in: Kirchhof/Jakob/Beermann (Hrsg.), Festschrift für Offerhaus, 1999, S. 597; *Jachmann*, in: Tipke/Söhn (Hrsg.), Festschrift für Trzaskalik, 2005, S. 31; *Leisner-Egensperger*, in: Depenheuer/Heintzen/Jesteaedt/Axer (Hrsg.), Festschrift für Isensee, 2007, S. 875.

emanzipierenden Zivilgesellschaft<sup>5</sup> – verstärkt die Grundsatzfrage nach der Tragfähigkeit der traditionellen Rechtfertigung des Gemeinnützigkeitsrechts überhaupt.

Die Enquete-Kommission Bürgerschaftliches Engagement hat dafür plädiert, den Sport im Katalog der gemeinnützigen Zwecke zu belassen – mit Ausnahme von solchen Sportarten, deren Schädlichkeit für das Gemeinwohl ihre Nützlichkeit typischerweise überwiegt.<sup>6</sup> Im Gegensatz dazu spricht Josef Isensee<sup>7</sup> von der »Vereinskultur« als Ausdruck für den Übergang von der klassischen altruistischen Gemeinnützigkeit zur neuen Freizeitgemeinnützigkeit als Steueroase privater Selbstverwirklichung. Worauf passt das mehr als auf den Sport? So hat auch 1988 die Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts empfohlen, den Sport grundsätzlich nicht mehr als gemeinnützig anzuerkennen, die Sportvereine lediglich – als sog. Idealkörperschaften – von der Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer und Grundsteuer zu befreien.<sup>8</sup>

Im Anschluss daran hat die sog. Bareis-Kommission<sup>9</sup> vorgeschlagen, aus dem Verzeichnis der als besonders förderungswürdig anerkannten Zwecke die Förderung des Sports wie die Freizeitvereine zu streichen und Ausgaben zur Förderung des Sports vom Spendenabzug auszuschließen.

In der Literatur wird dem Sport z.T. nur insoweit gemeinnützige Qualität zugesprochen, als er der Staatsrepräsentation dient,<sup>10</sup> oder es wird vorgeschlagen, den Sport aus dem Gemeinnützigkeitsbegriff insoweit herauszunehmen, als er sich überwiegend als Freizeitgestaltung darstellt. Letzteres soll insbesondere für den Vereins- und Breitensport anzunehmen sein. Dagegen könne die Steuervergünstigung im Bereich des Jugend-, Alten- und des Behindertensports,<sup>11</sup> nach anderer Auffassung für die olympischen Sportarten,<sup>12</sup> erhalten bleiben.

Deutliche Zweifel an der generellen Förderungsbedürftigkeit des Sports meldet auch der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen in seinem Gutachten aus dem Jahr 2006 an.<sup>13</sup> Wegen der Wettbewerbsstörungen zu gewerblichen Anbietern, z. B. Fitnessstudios, und der fehlenden trennscharfen Abgrenzung zu der nicht förderungswürdigen geselligen Freizeitgestaltung, plädiert eine Mehrheit

5 Vgl. dazu *Heintzen*, FR 2008, 737.

6 Vgl. dazu *Jachmann*, in: Igl (Hrsg.), *Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements*, 2002, S. 67 (211 ff.) m.w.N.

7 *Isensee*, in: Maurer (Hrsg.), *Festschrift für Dürig*, 1990, S. 33 (37).

8 Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 1988, S. 276 f.

9 Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, BMF-Schriftenreihe Heft 55, 1995, S. 33, 49.

10 Stv. *Geserich*, *Spende und Schulgeld im Steuerrecht*, 2000, Rn. 16; *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar zum EStG (Loseblattslg.)*, § 10b EStG Rn. B 238.

11 So *Hüttemann*, in: Bertelsmann-Stiftung/Maecenata Institut für Dritter-Sektor-Forschung (Hrsg.), *Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts*, Materialien, 2. Aufl. 2000, S. 176 (178).

12 *Herrnkind*, *DStZ* 1988, S. 581 (587 f.) m.w.N.

13 Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen »Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand«, BMF-Schriftenreihe, Heft 80, August 2006, Abschnitt 4.1.3.

des Beirats die Förderung des Sports auf die Jugendarbeit der Vereine zu begrenzen. Im Übrigen sei Sport Freizeitbeschäftigung.

M.E. ist an der Rechtfertigung der Gemeinnützigkeit des Sports ganz grundsätzlich nicht zu zweifeln.

Begründbar ist dies auf folgenden zwei Wegen:

### III. Der traditionelle Rechtfertigungsansatz

Nach dem traditionellen Rechtfertigungsansatz ist Sportförderung ein durchaus geeignetes Steuersubstitut.

#### 1. Sport fördern statt Steuern zahlen

Die Steuerzahlung der Bürger finanziert die Gemeinwohlverwirklichung durch den Staat.<sup>14</sup> Ersetzt gemeinnütziges Handeln ein entsprechendes staatliches Handeln,<sup>15</sup> so wird dadurch unmittelbar Gemeinwohlverantwortung übernommen. In entsprechendem Maße ist die Entlastung von der Verpflichtung zur Übernahme von Gemeinwohlverantwortung durch Steuerzahlung gleichheitsgerecht (Art. 3 Abs. 1 GG).

Daraus ergeben sich zugleich zwei Anforderungen an gemeinnütziges Handeln: Zum einen muss es geeignet sein, die staatliche Aufgabenerfüllung zu reduzieren, d.h. sich inhaltlich als Äquivalent einer staatlichen Erfüllung öffentlicher Aufgaben darstellen. Gemeinnützigkeit verlangt also die Erfüllung von potentiell<sup>16</sup> vom Staat erfüllter Aufgaben, sog. Staatsaufgaben. Zum anderen muss gemeinnütziges Handeln – jenseits der Privatheit des Subjekts – qualitativ einer staatlichen Wahrnehmung der jeweiligen Aufgabe entsprechen; die jeweilige Aufgabe muss grundsätzlich altruistisch<sup>17</sup> und unmittelbar wahrgenommen werden.

#### 2. Sportförderung als Staatsaufgabe

Dass Sportförderung einen berechtigten Platz im Kanon der Staatsaufgaben hat, hat Udo Steiner klar vor Augen geführt. Zu denken ist insbesondere an Gesundheitsschutz (Gesunderhaltung, Gesundheitserziehung, insbes. auch Suchtprävention, Rehabilitation, Volksgesundheit – Art. 2 Abs. 2 S. 1 GG [Sozialstaatsprinzip]), Gewaltprävention, Demokratieverhalten, Jugendhilfe, Völkerverständigung und Staatsrepräsentation.<sup>18</sup>

14 Vgl. dazu grundlegend *Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. 4, 3. Aufl. 2006, § 71.

15 Vgl. *Isensee*, in: *Maurer* (Hrsg.), *Festschrift für Dürig*, 1990, S. 33 (61 f.).

16 Eingehend *Leisner-Egensperger* in: *Degenheuer/Heintzen/Jesteaedt/Axer* (Hrsg.), *Festschrift für Isensee*, 2007, S. 895 (898 ff.) m.w.N.

17 Grundsätzlich zur Selbstlosigkeit der staatlichen Gemeinwohlverwirklichung *Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. 4, 3. Aufl. 2006, § 71 Rn. 40 ff.; Selbstlosigkeit u. Förderung des Gemeinwohls müssen freilich unterschieden werden (*ders.*, a.a.O., § 71 Rn. 118).

18 Vgl. 11. Sportbericht der Bundesregierung, BT-Drs. 16/3750, S. 88 ff.

Freilich hat der Sport auch gemeinschädlichen Facetten – z. B. Sportverletzungen, Gesundheitsschäden durch Überbeanspruchung, Stress und Angst, Belastungen der Umwelt durch Massensportarten und Lärmbelastigungen vieler durch wenige, Doping –; das nimmt ihm aber nicht die grundsätzliche Gemeinnützigkeitstauglichkeit. Erforderlichenfalls ist die gebotene Güterabwägung auf der Ebene der Rechtsanwendung vorzunehmen. Auch die Mitwirkung bezahlter Sportler ist kein global taugliches Kriterium für die Aberkennung des gemeinnützigen Zwecks.

Realiter begreifen Parlament und Regierung die Sportförderung als staatliche Aufgabe (vgl. Sportministerkonferenz, Sportausschuss des Deutschen Städtetags). Hauptsponsor des Sports in allen Sparten und Organisationsstrukturen ist nach wie vor die Öffentliche Hand.<sup>19</sup>

### *3. Freizeit statt Steuerpflicht?*

Hinterfragt wird die Gemeinnützigkeit des Sports aber – gerade im Breitensport – mit Blick auf das Wort: »Im Verein ist Sport am schönsten«.<sup>20</sup> Hier trifft sich der Wunsch nach sinnvoller Freizeitgestaltung mit der Verfolgung von Gemeinwohlbelangen. Prima facie könnte der Gemeinnützigkeit des Sports seine typische Ausrichtung auf Eigennutz der Akteure zum Stolperstein werden.

Jedoch: Die Abgrenzung von gemeinnützigen Sportvereinen und sog. bloßen Freizeitvereinen kann durchaus typisierend nach dem Schwergewicht der Betätigung erfolgen. Wesentliches Element des Sports ist dabei die körperliche Anstrengung und Regelgebundenheit. Beurteilungsgrundlage sollte die allgemeine Verkehrsanschauung zur Einordnung als Sportart sein.<sup>21</sup> Schwerpunktmäßig auf bloße Erholung gerichtete Freizeitgestaltung ist freilich kein geeigneter Gegenstand von Staatssubstitution. Dies bedeutet jedoch keine Alternativität von Gemeinnützigkeit und Freizeitgestaltung. Entscheidend ist, dass die Freizeit zur Wahrnehmung von die Allgemeinheit förderndem Sport eingesetzt wird. Lebt doch jegliches bürgerschaftliches Engagement im privaten Bereich letztlich davon, dass die engagierte Person ihre Freizeit einsetzt.

Zudem genügt den Anforderungen des Gebots der Selbstlosigkeit schon grundsätzlich eine vollständige und zeitnahe Mittelverwendung für gemeinnützige Zwecke. Als maßgeblich ist es allein zu erachten, dass die Zweckverfolgung einer Körperschaft einen inhaltlich gemeinnützigen Kern hat, und nicht, dass dieser Gegenstand den Mitgliedern keinen ideellen Nutzen bringen darf.<sup>22</sup>

Insgesamt zeigt sich ausgehend vom traditionellen Modell der Staats- und Steuer-substitution die steuerliche Förderung des Sports als grundsätzlich gerechtfertigt.

19 Vgl. dazu u. zum Folgenden 11. Sportbericht der Bundesregierung, BT-Drs. 16/3750, S. 24 ff.

20 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 1 Rn. 88.

21 *Jachmann*, in: Igl (Hrsg.), Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 67 (214) m.w.N.

22 *Jachmann*, in: Igl (Hrsg.), Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 67 (222) m.w.N.

#### IV. Die neue Rechtfertigungsperspektive: Entwicklung von sozialem Kapital durch Sportförderung als Bürgerengagement

Die skizzierte traditionelle Rechtfertigung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts nach dem Gedanken der Staatssubstitution harmoniert nun aber nicht mit einer autonomen altruistischen Gemeinwohlverwirklichung im Rahmen der staatsfrei gedachten Zivilgesellschaft. Nach traditioneller Sicht handelt der gemeinnützige Akteur im staatlichen Verantwortungsbereich. Ganz anders das Selbstverständnis der Zivilgesellschaft, organisiert im Dritten Sektor: Hier kommt diesem neben Staat und Markt eine eigenständige Rolle zu, so dass nicht der Staat die Sphäre der kollektiven Güter dominiert und die Bürger nicht mehr Erfüllungsgehilfen des Staates in dieser Rolle sind. In diesem Konzept eines gleichberechtigten Nebeneinander von Markt, Staat und Drittem Sektor kommt dem Dritten Sektor dezentral jener Beitrag zum sozialen Kapital zu, den die Bürger für unverzichtbar halten und nach eigenen Vorstellungen gestalten und weiter entwickeln wollen.

Der Motor des Dritten Sektors ist nicht der Staat, sondern der liberal agierende Bürger. Vor diesem Hintergrund ist gemeinnütziges Handeln als Investition in ein Sozialkapital zu begreifen. Dessen Definition obliegt nicht dem Staat, sondern der Bürgergesellschaft. Sie erwächst aus dem Bürgerengagement als Entdeckungsverfahren, das auch neue Varianten von sozialem Kapital entwickelt. Sport ist in diesem Konzept klar dem Dritten Sektor zu zuschreiben.<sup>23</sup> Motor des Sports ist der aktive Sportler, Trainer, Vereinsmanager.

Im Bild einer eigendynamischen Zivilgesellschaft geht es nicht darum, durch Steuerergünstigungen die Ressourcen des Staates zu schonen, sondern die Ressourcen der Bürger im Sinne der Allgemeinheit zu aktivieren. Eine Bezugnahme auf die vom Staat definierten Staatsaufgaben passt nicht zur privatautonomen Zwecksetzung der Zivilgesellschaft. Wie soll aber die originär der Bürgergesellschaft zukommende Betätigung staatssubstituierender Natur sein?

Was bleibt ist – im Kontext des geltenden Steuersystems – die Steuersubventionierung dieser Bürgergesellschaft. Die Rechtfertigung der Steuerbegünstigung des liberalen Agierens der Bürgergesellschaft als steuerlicher Ausnahmetatbestand entspricht der originären Struktur bürgergesellschaftlichen Engagements jedenfalls besser als der Gedanke der Staatssubstitution.

De lege ferenda könnte man darüber hinaus zwar überlegen, ob dem sog. Dritten Sektor bzw. der Zivilgesellschaft für den Aufbau von sozialem Kapital systemimmanent eine Steuerenklave eingeräumt werden könnte, verstanden als ein originärer Bereich der Nichtsteuerbarkeit – ggf. verbunden mit der Berechtigung zum Empfang von Spenden und der Beschäftigung sog. Übungsleiter.

Der Gewinn eines solchen Rechtfertigungsansatzes erwüchse zweifellos aus der direkten Orientierung an einem Aufbau von sozialem Kapital als autonome Zielvorgabe der gemeinnützig handelnden Akteure der Zivilgesellschaft.

Jedoch: Es scheint zu einfach gegriffen, wollte man den der Zivilgesellschaft nach deren eigenem Selbstverständnis innewohnenden Verzicht auf Eigennutz steuerrecht-

23 Vgl. im Einzelnen *Paqué*, in: Hüttemann u. a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, S. 15 f.

lich gleichsetzen mit fehlender steuerlicher Leistungsfähigkeit und ihr damit ein Tor globaler Steuerfreiheit aufstoßen. Das Steuerrecht muss kleinere Erbsen der Steuer-systematik zählen; sind doch Besteuerungsgleichheit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung zu wahren.

Unabhängig davon, ob man das neue Selbstverständnis der autonomen Zivilgesellschaft im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht via Steuerenklave als neuen Systembaustein oder im Rahmen der geltenden Steuersystematik als Steuersubvention nachvollzieht, bleiben für den Steuergesetzgeber grundsätzlich die gleichen Abgrenzungsfragen zu klären, wie dies das geltende Gemeinnützigkeitsrecht tut.

Dabei ist im Hinblick auf Tatbestandsmäßigkeit und Gleichheit der Besteuerung bei der inhaltlichen Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitstatbestands eine besondere Hürde zu nehmen: Lässt sich doch unter Berufung auf die pluralistische Gesellschaftsordnung letztlich jeder Zweck rechtfertigen, wenn er sich nur als Emanation grundrechtlicher Freiheitsausübung darstellt. Gleichheitsrechtliche Schiefagen scheinen vorprogrammiert. Der Rechtfertigungsversuch läuft Gefahr auf einen bloßen Nachvollzug politischer Wertungen hinauszulaufen. In der geltenden Verfassungsordnung kommt dem Steuerstaat keine umfassende Förderungsfreiheit zu, er darf nicht nach Belieben Steuererleichterungen einräumen.<sup>24</sup> Denn der Freiheits- insbesondere Eigentumsschutz des Steuerbürgers (Art. 2 Abs. 1, 14 GG) gestatten keine schrankenlose Umverteilung, auch nicht via Steuerfreiheit.

Geht man daran, dieses zivilgesellschaftliche Agieren in einem steuergesetzlichen Gemeinnützigkeitstatbestand einzufangen, so bleibt als sicherer Prüfungsmaßstab für die steuerliche Förderung allein ein selbstloses Agieren, verbunden mit einem Satzungszweck, dessen Erfüllung in nachvollziehbarer Weise zu einem sozialen Kapital beitragen kann. Aber: Gerade dieses soziale Kapital müsste inhaltlich in einem Steuergesetz gefasst werden, um den Anforderungen der Gesetzmäßigkeit der Abgabenerhebung zu genügen.

Hier zeigt sich das zentrale Dilemma: Einerseits wäre die freiheitsschonende Variante der Steuerfreistellung als Förderungsweg für die autonom agierende Bürgergesellschaft optimal, andererseits konfliktiert diese Steuerfreistellung des Dritten Sektors, gelingt es nicht, sie inhaltsbezogen zu strukturieren, mit den Anforderungen der Gesetzmäßigkeit der Abgabenerhebung. Und gerade diese gegenstandsbezogene konkrete Beschreibung widerspricht der originären Ausrichtung der Bürgergesellschaft, dies wegen der gesetzlichen und damit sowohl staatsdominierten als auch statischen Festlegung. Der Gesetzgeber kann die Frage nach einer objektiv feststellbaren inhaltlichen Ausrichtung des sozialen Kapitals aber nicht offen lassen.

Die jeweilige systematische Verortung der Fragestellung in dem traditionellen oder einem neuen Rechtfertigungsansatz determiniert ein Stück weit die Antwort. Soll die wachsende Bedeutung der autonom agierenden Zivilgesellschaft auch im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht nachvollzogen werden, führt dies weg vom traditionellen Rechtfertigungsansatz einer Staats- und Steuersubstitution hin zum steuerlichen Subventionsbereich. Die Steuererleichterung für gemeinnütziges Handeln ist nicht mehr Systembestandteil einer belastungsgleichen Besteuerung, sondern durch politische Zwecke zu rechtfertigende Ausnahmeregelung. Allein das vom potentiellen Subven-

24 Dazu *Leisner-Egensperger*, in: *Deppenheuer/Heintzen/Jesteaedt/Axer* (Hrsg.), *Festschrift für Isensee*, 2007, S. 895 (897) m.w.N.

tionsnehmer selbst verliehene Prädikat der Schaffung von sozialem Kapital ist nicht hinreichend konkret für einen rechtfertigenden Grund. Das politische »Steuern durch Steuern« beginnt. Speziell der Sport wird jedoch auch auf diesem Feld seinen Schuss platzieren können, trägt ihn doch ein weiter gesellschaftlicher Konsens.

## V. Zusammenfassung und Fazit

Der Gemeinnützigkeitsstatus verschafft einem Sportverein diverse steuerliche Erleichterungen gegenüber der Regelbesteuerung. Die Gemeinnützigkeit des Sports wird jedoch trotz seiner Bedeutung in Gesellschaft und Politik durchaus kontrovers diskutiert – aktuell insbesondere aus der Perspektive der sich emanzipierenden Zivilgesellschaft.

Nach dem traditionellen Rechtfertigungsansatz ist Sportförderung ein adäquates Steuersubstitut. Dies setzt ein Verständnis von Sportförderung als Staatsaufgabe voraus.

Gemeinnützigkeitsschädlich könnte sein, dass sich beim Sport der Wunsch nach sinnvoller Freizeitgestaltung mit der Verfolgung von Gemeinwohlbelangen trifft. Maßgeblich muss jedoch sein, dass die Zweckverfolgung einer Körperschaft einen inhaltlich gemeinnützigen Kern hat, und nicht, dass dieser Gegenstand den Mitgliedern keinen ideellen Nutzen bringen darf.

Ausgehend von der Gleichsetzung gemeinnützigen Handelns mit einer Investition in ein Sozialkapital, dessen Definition der Bürgergesellschaft obliegt, ist Sport dem Dritten Sektor zu zuschreiben. Obliegt die Definition des Sozialkapitals der Bürgergesellschaft, kann die Betätigung der Bürgergesellschaft schwer staatssubstituierend sein. Im Kontext des geltenden Steuersystems würde dies zur Verortung des Gemeinnützigkeitsrechts bei einer Steuersubventionierung der Bürgergesellschaft führen. Alternativ könnte für den Aufbau von sozialem Kapital eine Steuerklave geschaffen werden. Anforderungen an die Tatbestandsmäßigkeit und Gleichheit der Besteuerung müssten aber gewahrt bleiben.

Der Gesetzgeber kann jedenfalls die Frage nach einer objektiv feststellbaren inhaltlichen Ausrichtung des sozialen Kapitals nicht offen lassen. Die jeweilige systematische Verortung der Fragestellung in dem traditionellen oder einem neuen Rechtfertigungsansatz determiniert dabei ein Stück weit die Antwort.

Letztlich muss der Sport in keinem möglichen Rechtfertigungskonzept um seine grundsätzliche Gemeinnützigkeit fürchten.

## VI. Summary

Non-profit status affords a sports association various tax privileges compared with standard taxation. However, despite its significance within society, the non-profit status of sport is subject to controversy – at present in particular from the viewpoint of the emancipated civil society.

According to the conventional legal rationale, the promotion of sport is an adequate taxation substitute. This presumes a view of sport promotion as a task of the state.

It could be detrimental to non-profit status that in sport the wish for fulfilling leisure activities coincides with the pursuit of communal welfare. However, the standard should be that the pursuit by a body of its objects has a non-profit core rather than that the members are not allowed to derive a non-profit benefit from the subject matter.

On the assumption that non-profit dealings are equivalent to investment in social capital, itself to be defined by civil society, then sport does constitute a third sector matter. Sport is driven by active sports persons, trainers and club managers. This leads in the context of the current tax system to a shift under non-profit law towards a tax subsidy of civil society.

However, the legislature is called upon to resolve the question of an objectively determinable substantive orientation of social capital. The present systematic classification of the question in the conventional or a revised legal rationale thus determines the answer to a significant extent.

Ultimately sport need have no fear regarding its fundamental non-profit usefulness, whatever the legal justification.



# Rechtsträgerschaft und Rechtswahrnehmung im gegliederten Verein

REINMAR WOLFF

I. Problemstellung . . . . .	21	3. Rechtsinhaber in der Vereinsstruktur . . . . .	32
1. Praktische Probleme im Außenverhältnis . . . . .	21	4. Folgen für die Haftung in der Vereinsstruktur . . . . .	33
2. Praktische Probleme im Innenverhältnis . . . . .	22	III. Rechtswahrnehmung . . . . .	34
3. Die Ruderabteilungsentscheidung des II. Zivilsenats . . . . .	22	1. Verfahren vor den staatlichen Gerichten . . . . .	34
II. Rechtsträgerschaft . . . . .	23	2. Schiedsverfahren . . . . .	36
1. Strukturen gegliederter Vereine . . . . .	24	IV. Zusammenfassung . . . . .	37
2. Rechtsträger in der Vereinsstruktur . . . . .	26	V. Summary . . . . .	37

## I. Problemstellung

Gegliederten Vereinen kommt große praktische Bedeutung zu: Fast alle großen oder überregional tätigen Vereine, aber auch viele örtliche Vereine kennen Sparten, Abteilungen oder andere Formen der Untergliederung.

### *1. Praktische Probleme im Außenverhältnis*

Trotz dieser weiten Verbreitung gegliederter Vereine ist in der Praxis häufig unklar, wer als Träger von Rechten und Pflichten im Außenverhältnis in Betracht kommt: Ist es der Verein selbst oder ist es seine Untergliederung? Solange – wie meist – die Pflichten gegenüber Dritten erfüllt werden können und erfüllt werden, bleibt diese Unsicherheit ohne Bedeutung. Zum Schwur kommt es, wenn Ansprüche gegen einen gegliederten Verein gerichtlich geltend gemacht werden sollen. Dann stellt sich die Frage nach der Passivlegitimation, von der nicht weniger als das Obsiegen oder Unterliegen im Prozess abhängt. Die Passivlegitimation wiederum folgt aus dem materiellen Recht: Richtiger Beklagter ist, gegen wen sich der mit der Klage geltend gemachte Anspruch richtet.<sup>1</sup> Genau hier fällt der Kläger leicht der verwirrenden Vermögenszuordnung im gegliederten Verein zum Opfer.

Diese geringe Übersichtlichkeit der Rechtslage überrascht zunächst, erklärt sich aber vor allem aus zwei Umständen. Zum einen trägt dazu der mindere Professionalitätsgrad bei, der bei Vereinen und ihren Rechtsberatern im Vergleich zu Kapitalgesellschaften zu beobachten ist. Zum anderen handelt es sich um ein Phänomen, das allein im Vereinsrecht, nicht aber im Recht der Handelsgesellschaften auftritt. Zwar

<sup>1</sup> Reichold, in: Thomas/Putzo, ZPO, 29. Aufl. 2008, Vorbem. § 253 Rn. 39.

haben auch Handelsgesellschaften Abteilungen und Niederlassungen. Gegliedert wird in diesen Fällen allerdings nicht die Handelsgesellschaft, sondern das von ihr betriebene Unternehmen. Gesellschaftsrechtlich von Bedeutung sind lediglich Tochterunternehmen, die als eigene registerpflichtige Rechtsträger aber in aller Regel ohne weiteres abgrenzbar sind. Beim Verein ist das anders: Hier wird nicht das von der Gesellschaft betriebene Unternehmen gleichsam »von oben« strukturiert, sondern es sind die Mitglieder, die in einzelnen Sparten, Abteilungen oder anderen Untergliederungen tätig sind und der Untergliederung so »von unten« eigene Legitimation verleihen.

## *2. Praktische Probleme im Innenverhältnis*

Im Innenverhältnis zwischen Verein, Untergliederung und Mitgliedern stellen sich ganz ähnliche Probleme. In den allermeisten Fällen werden innerverbandliche Konflikte darüber, welcher Gliederung was zusteht und welche Rechte und Pflichten sie gegenüber anderen Gliederungen hat, nicht auf rechtlichem Wege gelöst. Können solche Streitigkeiten nicht pragmatisch beigelegt werden, enden sie nicht selten auch durch den Austritt oder Ausschuss einer Mitgliedergruppe. Vor die staatlichen Gerichte, aber auch vor die innerverbandlichen Schiedsgerichte kommen solche Streitigkeiten verhältnismäßig selten.

## *3. Die Ruderabteilungsentscheidung des II. Zivilsenats*

Ein Fall, in dem es anders kam, lag dem Urteil des Bundesgerichtshofs vom 2. Juli 2007, II ZR 111/05,<sup>2</sup> zugrunde. Der beklagte Sportverein, ein eingetragener Verein mit mehr als 1.000 Mitgliedern, war als klassischer Spartenverein organisiert. Entsprechend den unter seinem Dach ausgeübten Sportarten gliederte sich der Verein in 18 Abteilungen, eine davon die Ruderabteilung. Überwiegend von den Mitgliedern dieser Ruderabteilung, aber auch von den übrigen Vereinsmitgliedern wurde ein Clubhaus mit unmittelbarem Havelzugang samt zugehöriger, mit einem Bootssteg ausgestatteter Grundstückspartellen genutzt. Im Grundbuch war der Sportverein als Eigentümer dieser Grundstücke eingetragen.

Nach der Satzung des Sportvereins wird für jede im Verein betriebene Sportart eine eigene, in der Haushaltsführung selbständige Abteilung gegründet, zu denen auch die Ruderabteilung zählt. Die Abteilungen regeln ihre sportlichen und finanziellen Angelegenheiten selbst, soweit die Satzung des Sportvereins nichts anderes bestimmt oder das Gesamtinteresse des Vereins nicht betroffen wird. Für die Mitgliederversammlung, die Wahlen und die Zusammensetzung der Abteilungsvorstände gelten die Bestimmungen der Satzung des Sportvereins entsprechend.

Der Vorstand des Sportvereins betrieb gegen den Willen der Ruderabteilung den Verkauf der Havelgrundstücke zum Preis von 720.000 Euro. Eine fehlerhaft einberufene Mitgliederversammlung stimmte über den Verkauf mit 247 Ja-Stimmen,

<sup>2</sup> BGH NJW 2008, 69.

163 Nein-Stimmen und 10 Enthaltungen ab. Wenige Tage später veräußerte der Vorstand des Sportvereins das Grundstück.

Die Ruderabteilung und 131 ihrer Mitglieder erhoben daraufhin Klage gegen den Sportverein und den Erwerber, unter anderem, um die Nichtigkeit des Beschlusses und des Kaufvertrags feststellen zu lassen. Weiterhin war Gegenstand des Verfahrens, ob die Ruderabteilung Eigentümerin des Gebäudes sowie des Bootsstegs war und ob der Sportverein das Eigentum an den Grundstücken treuhänderisch für die Ruderabteilung hielt und deren Mitgliedern zur treuhänderischen Verwaltung dieser Grundstücke verpflichtet war.

Der II. Zivilsenat hatte neben Fragen zum Beschlussmängelrecht im Verein auch die Rechtsnatur der Ruderabteilung und ihr Verhältnis zum Sportverein zu klären. Die Ruderabteilung ordnete der Senat als nicht rechtsfähigen Verein ein,<sup>3</sup> dem er entgegen dem Wortlaut des § 50 Abs. 2 ZPO aktive Parteifähigkeit zuerkannte.<sup>4</sup> Eine Klage der Ruderabteilung gegen den Sportverein sei auch nicht als Insichprozess unzulässig, weil die Ruderabteilung ein eigenständiges, vom Sportverein zu unterscheidendes Rechtsgebilde sei.<sup>5</sup>

Eine Treuhandvereinbarung zwischen Sportverein und Ruderabteilung verneinte der Senat. Eine solche Vereinbarung sei weder ausdrücklich geschlossen worden noch ergebe sie sich stillschweigend aus dem Erwerb des Grundstücks aus Mitteln der Ruderabteilung. Denn diese Mittel waren dem Sportverein (und nicht der Ruderabteilung) von Sponsoren zugeflossen.<sup>6</sup> Allein die Nutzung der Einrichtungen durch die Ruderabteilung begründe nicht bereits ein zu ihren Gunsten wirkendes Treuhandverhältnis.<sup>7</sup> Auch fehlten Anhaltspunkte dafür, dass die Ruderabteilung die Gebäude errichtet habe, so dass unter diesem Gesichtspunkt auch ihre Eigentümerstellung an den Gebäuden ausschied.<sup>8</sup>

Diese Problemstellung steckt das Feld für die vorliegende Untersuchung ab. In einem ersten Schritt soll es um die materielle Rechtszuständigkeit innerhalb gegliederter Vereine gehen (unten II), in einem zweiten um ihre prozessuale Geltendmachung vor staatlichen Gerichten und Schiedsgerichten (unten III).

## II. Rechtsträgerschaft

In der Ruderabteilungsentscheidung des Bundesgerichtshofs ergab sich aus den Bestimmungen der Satzung verhältnismäßig eindeutig, dass die Sparten des Sportvereins nicht rechtsfähige Vereine sind. Gleichwohl stiftet die Entscheidung beim Leser einige Verwirrung, was die zutreffende Einordnung der Ruderabteilung anbelangt. So findet sich in der Entscheidung neben der Aussage, die Ruderabteilung sei ein nicht

3 BGH NJW 2008, 69, 73 f. (Tz. 49 ff.).

4 BGH NJW 2008, 69, 74 (Tz. 54 f.).

5 BGH NJW 2008, 69, 74 (Tz. 56 ff.).

6 BGH NJW 2008, 69, 71 (Tz. 24).

7 BGH NJW 2008, 69, 72 (Tz. 27).

8 BGH NJW 2008, 69, 76 (Tz. 76).

rechtsfähiger Verein,<sup>9</sup> an anderer Stelle auch der Hinweis, es handle sich bei ihr um eine »teilweise verselbständigte Untergliederung«<sup>10</sup>. Im zweiten amtlichen Leitsatz schließlich spricht der Senat sogar davon, einer »rechtlich unselbständigen Untergliederung« eines eingetragenen Vereins fehle das Feststellungsinteresse, von dessen Mitgliedern gefasste Beschlüsse einer gerichtlichen Kontrolle zuzuführen.<sup>11</sup> Während sich die Aussage im Leitsatz wohl nur als Fehler erklären lässt,<sup>12</sup> bleibt die Rede von der »teilweise verselbständigten Untergliederung« angesichts eines nicht rechtsfähigen Vereins rätselhaft.<sup>13</sup>

In der Rechtswirklichkeit sind die Fallgestaltungen nicht nur vielfältiger, sondern meist auch weniger eindeutig als in der Ruderabteilungsentscheidung. Deshalb soll zunächst ein kurzer Überblick über tatsächlich anzutreffende Strukturen gegliederter Verbände gegeben werden (unten 1). In einem zweiten Schritt wird es darum gehen, welche Einheiten innerhalb solcher Strukturen von Rechts wegen überhaupt in der Lage sind, Träger eigener Rechte und Pflichten zu sein (unten 2). Davon zu unterscheiden ist die Frage, wer tatsächlich Inhaber der jeweiligen Rechte und Pflichten ist. Denn die Vereinspraxis findet Wege, rechtsfähige Untergliederungen systematisch vermögenslos zu halten (unten 3). Schließlich sollen kurz die Folgen aufgezeigt werden, die sich für die Haftung in gegliederten Vereinen ergeben (unten 4).

### 1. Strukturen gegliederter Vereine

Gegliederte Vereine (oder Verbände) lassen sich ihrem Erscheinungsbild nach meist mehr oder weniger eindeutig als Vereinsverband oder als Gesamtverein einordnen (unten a), wobei der Gesamtverein die größeren Schwierigkeiten bereitet. Daher soll beispielhaft der Aufbau des Deutschen Roten Kreuzes, eines typischen Gesamtvereins, dargestellt werden (unten b).

#### a) Vereinsverband und Gesamtverein

Vereinsverband und Gesamtverein ähneln sich insoweit, als beide pyramidenförmig aufgebaut sind. Beide Begriffe beschreiben tatsächliche Erscheinungsformen gegliederter Vereine und sind unabhängig davon, ob die beteiligten Vereine eingetragen oder nicht eingetragen sind. Vereinsverband und Gesamtverein sind dabei nur Prototypen von Verbänden, tatsächlich sind die Übergänge fließend.

Für den Vereinsverband (oder Dachverband) ist kennzeichnend, dass die Vereine einer Ebene Mitglied im Verein der nächsthöheren Ebene sind. Natürliche Personen sind typischerweise Mitglieder nur der untersten Vereinsebene, können ausnahmsweise aber auch Mitglieder höherer Vereinsebenen sein.<sup>14</sup> Häufig werden Vereinsverbände »von unten nach oben« entstanden sein, also durch Zusammenschluss bereits beste-

9 BGH NJW 2008, 69, 73 (Tz. 49).

10 BGH NJW 2008, 69, 72 (Tz. 27).

11 In BGH NJW 2008, 69 als erster amtlicher Leitsatz abgedruckt.

12 So auch *Terner*, Neues zum Vereinsrecht, NJW 2008, 16, 17 und 20.

13 So auch *Terner* (Fn. 12), NJW 2008, 16, 17.

14 *Ellenberger*, in: Palandt, BGB, 68. Aufl. 2009, Einf. v. § 21 Rn. 20.

hender Vereine mit ähnlichem Zweck.<sup>15</sup> Auf verfassungsrechtlicher Ebene entspricht der Vereinsverband einem Staatenbund.<sup>16</sup> Im Vereinsverband ist es in aller Regel leicht, die beteiligten Rechtsträger auszumachen. Denn üblicherweise sind die beteiligten Gliederungen nicht rechtsfähige oder sogar eingetragene Vereine.

Bei den Gesamtvereinen dagegen steht die Gesamtorganisation im Vordergrund. Typisch für den Gesamtverein ist, dass die natürlichen Personen nicht lediglich Mitglieder der untersten Vereinsebene, sondern auch aller darüber liegenden Ebenen sind (»gestufte Mehrfachmitgliedschaft«).<sup>17</sup> Die Vereine einer Ebene können, müssen aber nicht Mitglieder des Vereins der darüber liegenden Ebene sein.<sup>18</sup> Der Gesamtverein wird seine Organisationsstruktur regelmäßig »von oben nach unten« durch Aufbau oder Ausgliederung selbständiger Untergliederungen aufgebaut haben.<sup>19</sup> Staatsrechtlich findet der Gesamtverein im Bundesstaat seine Entsprechung.<sup>20</sup> Beim Vereinsverband stellen sich die Probleme bei der Suche nach rechtsfähigen Gliederungen in Reinkultur.

#### b) Das Deutsche Rote Kreuz als Beispiel

Der Sportverein mit gut 1.000 Mitgliedern, der der Ruderabteilungsentscheidung des Bundesgerichtshofs zugrunde lag, war als klassischer Spartenverein von verhältnismäßig einfacher Struktur. Dass sich Vereinsstrukturen deutlich komplexer gestalten lassen, zeigen Großvereine wie das Deutsche Rote Kreuz, dessen Struktur hier ausschnittsweise skizziert werden soll.

Das Deutsche Rote Kreuz verfügt über insgesamt knapp 4,5 Millionen Mitglieder, davon rund 380.000 aktive Helfer. Einem Bundesverband sind 19 Landesverbände nachgeordnet, diesen wiederum insgesamt gut 500 Kreisverbände. Bis auf die Verbände in Bayern, denen der Status von Körperschaften des öffentlichen Rechts verliehen wurde, sind all diese Verbände eingetragene Vereine.<sup>21</sup> Auf der nächstniedrigeren Ebene folgen knapp 5.000 Ortsvereinigungen, die als nicht rechtsfähige Vereine, zuweilen aber auch als eingetragene Vereine errichtet wurden.<sup>22</sup> Die Vereine jeder Ebene sind Mitglied des Vereins der jeweils nächsthöheren Stufe, zusätzlich auch alle

15 *Hadding*, in: Soergel, BGB, 13. Aufl. 2000, Vor § 21 Rn. 51; *Segna*, Vorstandskontrolle in Großvereinen, 2002, S. 51 f.; *Steinbeck*, Vereinsautonomie und Dritteinfluß, 1999, S. 10.

16 *Reuter*, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl. 2006, Vor § 21 Rn. 123.

17 *Hadding*, in: Soergel (Fn. 15), Vor § 21 Rn. 53; *Sauter/Schweyer/Waldner*, Der eingetragene Verein, 18. Aufl. 2006, Rn. 329a; *Schwarz/Schöpfli*, in: Bamberger/Roth, BGB, 2. Aufl. 2007, § 21 Rn. 46.

18 *Grooterhorst*, Der Gesamtverein – eine Bestandsaufnahme, in: FS Lürer, 2008, S. 187, 189.

19 *Sauter/Schweyer/Waldner* (Fn. 17), Rn. 328; *Steinbeck* (Fn. 15), S. 10; *Steinbeck*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5: Verein, Stiftung bürgerlichen Rechts, 3. Aufl. 2009, § 5a Rn. 1, 5 ff.

20 *Reuter*, in: MünchKomm (Rn. 16), Vor § 21 Rn. 123.

21 Jeweils § 3 Abs. 1 S. 1 der (Bundes-)Satzung des Deutschen Roten Kreuzes (Stand: 2000), der Mustersatzungen für Landesverbände des Deutschen Roten Kreuzes (Stand: 2002/2005) und der Mustersatzungen für Kreisverbände des Deutschen Roten Kreuzes (Stand: 2002/2005).

22 Statistische Angaben Stand 2005, Quelle: <[www.drk.de/generalsekretariat/leistungsdaten.html](http://www.drk.de/generalsekretariat/leistungsdaten.html)> (zuletzt besucht am 16. März 2009).

ihre Mitglieder. In jeder Verbandsstufe sind damit sämtliche Einzelmitglieder und sämtliche nachgeordneten Verbände ihres Gebiets als Mitglieder zusammengeschlossen. Die Satzungen sehen eine Vielzahl von Einflussrechten auf die nachgeordneten Verbandsstufen vor, beispielsweise in Form des Erlasses einheitlicher Regelungen mit Verbindlichkeit für alle Mitgliedsverbände einschließlich in Teilen bindender Mustersatzungen,<sup>23</sup> in Form der Ernennung von Funktionsträgern nachgeordneter Verbandsstufen<sup>24</sup> und in Form unmittelbarer Weisungsrechte bei Gefahr im Verzuge.<sup>25</sup>

Während in den beschriebenen Strukturen sowohl aktive Mitglieder als auch Fördermitglieder zusammengefasst sind, bestehen für ehrenamtlich Tätige zusätzliche Strukturen. So erfolgt die ehrenamtliche Arbeit in Gemeinschaften, in Arbeitskreisen und in anderen Formen. Als Gemeinschaften gelten dabei die Bereitschaften, die Bergwacht, das Jugendrotkreuz, die Wasserwacht und die Wohlfahrts- und Sozialarbeit in ihren besonderen Organisationsformen. Alle gestalten ihre Arbeit nach einer eigenen Ordnung.<sup>26</sup> Diese eigenen Ordnungen regeln die Organisation der jeweiligen Gemeinschaft auf allen Ebenen des Verbands. Die Ordnung der Bereitschaften, der größten Gemeinschaft, regelt die Organisation der Bereitschaften einschließlich ihrer Organe und ihrer Leitung, die Mitwirkung in den Bereitschaften samt der Aufnahme neuer Bereitschaftsmitglieder durch die Bereitschaftsleitung und weiteren Fragen. Punkt 1 der Ordnung der Bereitschaften definiert die Bereitschaft als »Grundorganisation« zur Erfüllung der Rotkreuztätigkeit auf Orts- und Kreisverbandsebene. In ihr sind Frauen, Männer und Jugendliche ab dem 16. Lebensjahr, die gemeinsam nach den Grundsätzen der Internationalen Rotkreuz- und Rothalbmondbewegung ehrenamtlich tätig werden, zusammengefasst. Die Aufgabenfelder der Bereitschaften orientieren sich vorrangig an Bedarf und Notlagen vor Ort«.

## 2. Rechtsträger in der Vereinsstruktur

Üblich ist, Untergliederungen in selbständige (unten a) und unselbständige (unten b) zu unterteilen. Erstere können dabei Träger eigener Rechte und Pflichten sein, letztere nicht.

### a) Selbständige Untergliederung

Selbständig ist eine Untergliederung, wenn sie Trägerin von Rechten und Pflichten sein kann, also rechtsfähig ist. Doch wann ist das der Fall?

Keine größeren Probleme bereiten Untergliederungen, die als eingetragene Vereine (§ 21 BGB) oder – praktisch kaum bedeutend – als Vereine kraft Verleihung (§ 22

23 § 19 Abs. 3 der Satzung des Deutschen Roten Kreuzes (Stand: 2000).

24 § 21 Abs. 3 der Mustersatzung des Deutschen Roten Kreuzes für Landesverbände mit hauptamtlichen Vorständen (Stand: 2005) bzw. § 22 Abs. 3 der Mustersatzung des Deutschen Roten Kreuzes für Landesverbände mit ehrenamtlichen Vorständen (Stand: 2002).

25 § 26 der Satzung des Deutschen Roten Kreuzes (Stand: 2000). Die Einflussrechte der höheren Verbandsstufen werden im Zuge der gegenwärtigen Satzungsneuerung deutlich zunehmen.

26 § 4 Abs. 2, 3 der Satzung des Deutschen Roten Kreuzes (Stand: 2000).

BGB) errichtet sind. Da Eintragung und Verleihung den Verein mit konstitutiver Wirkung rechtsfähig werden lassen, erübrigt sich in diesen Fällen auch die Frage, ob die Untergliederung tatsächlich die Merkmale eines Vereins erfüllt und ob sie zu Recht Rechtsfähigkeit erlangt hat. Denn selbst wenn es an diesen Voraussetzungen fehlt, das Registergericht den Verein also nicht hätte eintragen oder die Landesbehörde ihm nicht die Rechtsfähigkeit hätte verleihen dürfen, lässt dies die einmal erlangte Rechtsfähigkeit nicht rückwirkend wieder entfallen.<sup>27</sup>

Deutlich schwieriger ist die Suche nach Rechtsträgern, soweit eine Registereintragung fehlt. Träger von Rechten und Pflichten und damit rechtsfähig kann auch der als »teilrechtsfähig« anerkannte nicht rechtsfähige Verein nach § 54 BGB sein. Das ist nicht eben ein Musterbeispiel begrifflicher Klarheit,<sup>28</sup> führt aber die Anerkennung der Außen-GbR als teilrechtsfähig<sup>29</sup> folgerichtig fort.<sup>30</sup>

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist eine Untergliederung eines eingetragenen Vereins als nicht rechtsfähiger Verein anzusehen, wenn er auf Dauer Aufgaben nach außen im eigenen Namen durch eine eigene, handlungsfähige Organisation wahrnimmt.<sup>31</sup> Die Untergliederung muss eine körperschaftliche Verfassung besitzen, einen Gesamtnamen führen, vom Wechsel ihrer Mitglieder unabhängig sein und neben ihrer unselbständigen Tätigkeit für den Hauptverein Aufgaben auch eigenständig wahrnehmen.<sup>32</sup> Bemerkenswert ist, dass für die Einordnung einer Untergliederung als nicht rechtsfähiger Verein nicht dieselben Kriterien Verwendung finden, die für nicht rechtsfähige Vereine außerhalb gegliederter Verbände herangezogen werden. Nach der allgemeinen, auf das Reichsgericht zurückgehenden Begriffsbestimmung ist Verein eine auf Dauer angelegte Verbindung einer größeren Anzahl von Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes, die nach ihrer Satzung körperschaftlich organisiert ist, einen Gesamtnamen führt und auf einen wechselnden Mitgliederbestand angelegt ist.<sup>33</sup>

Eine auf Dauer angelegte Personenvereinigung ist in den hier in Frage stehenden Fällen ohne weiteres zu bejahen, ebenso die Unabhängigkeit der Untergliederung vom Wechsel ihrer Mitglieder. Näherer Erörterung bedarf zunächst die körperschaftliche Verfassung, die Merkmal sowohl der allgemeinen als auch der besonderen Begriffsbestimmung nicht rechtsfähiger Vereine ist, unten (1). Auch das nur für rechtsfähige Vereine innerhalb eines Gesamtvereins zusätzlich geforderte Merkmal der eigenständigen Wahrnehmung von Aufgaben neben der unselbständigen Tätigkeit für den Hauptverein ist näher zu würdigen, unten (2). Schließlich sollen – nach einer Kontrollüberlegung, unten (3) – einige weitere Kriterien aufgezeigt werden, die für die Einordnung der Untergliederung keine Rolle spielen, unten (4).

(1) *Körperschaftliche Verfassung.* Nach seiner Satzung muss der nicht rechtsfähige Verein körperschaftlich organisiert sein, also einen Gesamtnamen führen, durch einen

27 BGH NJW 1983, 993.

28 Kritik bei *Beuthien*, Zur Begriffsverwirrung im deutschen Gesellschaftsrecht, JZ 2003, 715.

29 BGH NJW 2001, 1056.

30 *Ellenberger*, in: Palandt (Fn. 14), § 54 Rn. 7.

31 BGHZ 90, 331, 333; BGH NJW 2008, 69, 73 (Tz. 50).

32 BGHZ 90, 331, 332; BGH NJW 2008, 69, 73 (Tz. 50); s. auch BGHZ 73, 275, 278; BGH MDR 1972, 859.

33 RGZ 143, 212, 213; 165, 140, 143.

Vorstand vertreten werden und unabhängig vom Wechsel seiner Mitglieder bestehen. Erfüllt eine Untergliederung diese Anforderungen, wird sie gleichzeitig über eine eigene, handlungsfähige Organisation verfügen, so dass diesem Kriterium keine eigenständige Bedeutung zukommt.

*Eigene Satzung.* Grundlage ihrer körperschaftlichen Verfassung (§ 25 BGB) ist die Satzung der Untergliederung.

Nach Auffassung der Rechtsprechung ist es nicht erforderlich, dass diese Satzung von der Untergliederung selbst beschlossen wurde. Vielmehr reiche es aus, wenn sich die notwendigen Regelungen aus der Satzung des Hauptvereins ergäben.<sup>34</sup> Diese Position steht in scharfem Gegensatz dazu, dass es praktisch einhellig für unzulässig gehalten wird, das Recht zum Erlass und zur Änderung der Satzung einem nicht vereinsangehörigen Dritten, hier dem Hauptverein, zu überantworten.<sup>35</sup> Richtigerweise wird § 25 BGB so zu lesen sein, dass er eine eigene Satzung des Vereins fordert, wenn er von einer Regelung »durch *die* Vereinssatzung« spricht.<sup>36</sup> Diese Satzung des nicht rechtsfähigen Vereins muss allerdings nicht die Schriftform wahren,<sup>37</sup> die § 59 Abs. 2 Nr. 1 BGB lediglich zur Voraussetzung einer Registereintragung macht.

Dies eröffnet konstruktiv zwei Wege: Zum einen kann die Untergliederung ihre Satzungshoheit in einer ungeschriebenen Satzungsbestimmung auf den Hauptverein übertragen haben. Soweit die Satzung des Hauptvereins die Verfassung der Untergliederung bestimmt, handelte es sich dann um unechte, weil nicht die Verfassung des (eigenen) Vereins regelnde Bestandteile der Hauptvereinsatzung. Zum anderen kann für die Untergliederung eine ebenfalls ungeschriebene Rumpfsatzung bestehen, die auf die Regelungen in der Hauptvereinsatzung verweist und sie so zur Anwendung bringt. Bedenken unter dem Gesichtspunkt der Vereinsautonomie bestehen aus Gründen, die hier nicht im Einzelnen dargelegt werden können,<sup>38</sup> weder gegen das eine noch gegen das andere Verständnis. Mit ihrer nicht näher begründeten These, die Satzung der Untergliederung könne sich auch aus der Satzung des Hauptvereins ergeben, trifft die Rechtsprechung also im Ergebnis (fast) das Richtige. Die Regelung in der Satzung des Hauptvereins muss allerdings stets von der Untergliederung legitimiert sein; aus eigenem Recht kann der Hauptverein hier nie tätig werden.

*Gesamtname.* Die Untergliederung muss einen eigenen Gesamtnamen führen. Dafür reicht es aus, wenn dem Namen des Hauptvereins ein Zusatz beigefügt wird.<sup>39</sup> Die nicht eingetragenen Ortsvereine des Deutschen Roten Kreuzes beispielsweise treten meist als »DRK-Kreisverband X, Ortsverein Y« auf. Praktisch wird freilich auch die unselbständige Untergliederung häufig einen eigenen Namen in Form eines Zusatzes zum Vereinsnamen führen, so dass dieses Merkmal zur Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Untergliederung nicht allzu viel beitragen kann.

34 BGHZ 90, 331, 333; sich anschließend *Hadding*, in: Soergel (Fn. 15), Vor § 21 Rn. 52.

35 *Hadding*, in: Soergel (Fn. 15), § 33 Rn. 7 m. w. N.

36 S. *Reuter*, in: MünchKomm (Rn. 16), Vor § 21 Rn. 138; *Sauter/Schweyer/Waldner* (Fn. 17), Rn. 329.

37 *Reichert*, Vereins- und Verbandsrecht, 11. Aufl. 2007, Rn. 5221.

38 Dazu *Wolff*, Der drittbestimmte Verein, S. 112 ff.

39 BGHZ 90, 331, 333; *Reuter*, in: MünchKomm (Rn. 16), Vor § 21 Rn. 136; *Schaible*, Der Gesamtverein und seine vereinsmäßig organisierten Untergliederungen, 1992, S. 28 f.

*Vertretung durch einen Vorstand.* Eine Untergliederung muss, um nicht rechtsfähiger Verein zu sein, über einen Vorstand als notwendiges Vereinsorgan (§ 26 Abs. 1 S. 1 BGB) verfügen.

Zuweilen wird erörtert, ob dem Hauptverein das Recht zustehen kann, die Vorstandsmitglieder der Untergliederung zu bestellen und abzurufen.<sup>40</sup> Um die Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Untergliederung geht es dabei allerdings nicht: Entweder ist eine solche Zuständigkeitszuweisung nicht rechtsfähigen Vereinen gestattet, dann kann der nicht rechtsfähige Verein innerhalb des Verbands nicht zur unselbständigen Untergliederung werden, weil er eine solche zulässige Gestaltung wählt. Oder sie ist unzulässig, wird dadurch aber nicht zum Begriffsmerkmal des Vereins. Dann ist die Aufgabenzuweisung an den Hauptverein unwirksam, lässt den nicht rechtsfähigen Verein aber ebenfalls nicht seine Vereinseigenschaft verlieren.

In der Sache kann jedenfalls die Bestellung des Vorstands nach § 27 Abs. 1, § 40 BGB in die Hände eines vereinsfremden Dritten gelegt werden.<sup>41</sup> Dasselbe gilt auch für die Abberufungszuständigkeit, schon weil getrennte Zuständigkeiten wenig sachdienlich wären. § 27 Abs. 2, § 40 BGB gestaltet lediglich die Abberufbarkeit aus wichtigem Grund, nicht dagegen die Zuständigkeit der Mitgliederversammlung zur Abberufung als zwingendes Recht aus.<sup>42</sup>

(2) *Eigenständige Wahrnehmung von Aufgaben.* Als zusätzliches Kriterium neben ihrer körperschaftlichen Verfassung soll die Untergliederung »neben ihrer unselbständigen Tätigkeit für den Hauptverein Aufgaben auch eigenständig wahrnehmen« müssen, um nicht rechtsfähiger Verein zu sein.<sup>43</sup> Was unter einer solchen eigenständigen Aufgabenwahrnehmung zu verstehen ist, bleibt ebenso dunkel wie der Sinn des Kriteriums überhaupt.

Die Formulierung unterstellt, dass die Untergliederung neben unselbständigen Aufgaben innerhalb des und für den Gesamtverein auch eigenständige Aufgaben hat. Wie aber sollen solche eigenständig wahrgenommen Aufgaben aussehen, wenn sie nicht gleichzeitig für den Hauptverein ausgeführt werden? Der Vereinszweck einer selbständigen Untergliederung ist vollständig vom Vereinszweck des Hauptvereins umfasst: Der Sportverein bezweckt die Förderung des Sports, die Ruderabteilung die Förderung des Ruderns. Jede Förderung des Ruderns ist gleichzeitig eine Förderung des Sports, und zwar unabhängig davon, ob die Initiative für die einzelne Maßnahme vom Hauptverein oder von der Untergliederung ausgeht.

Merkwürdig ist auch, die Selbständigkeit der Untergliederung von ihrer Selbständigkeit bei der Aufgabenwahrnehmung abhängig zu machen. Denn Vereine können auch inaktiv sein, ohne damit ihren Vereinsstatus zu verlieren. Geht man davon aus, dass nur selbständige Untergliederungen zur selbständigen Aufgabenwahrnehmung in der Lage sind, ist die Formulierung des Kriteriums sogar zirkelschlüssig. Dann ist die Beziehung der beiden Selbständigkeiten genau umgekehrt richtig: Aus der Einordnung als selbständige Untergliederung folgt, dass sie die von ihr wahrgenomme-

40 Reichert (Fn. 37), Rn. 5221 a.E.; dagegen Reuter, in: MünchKomm (Rn. 16), Vor § 21 Rn. 143.

41 Sauter/Schweyer/Waldner (Fn. 17), Rn. 251.

42 Sauter/Schweyer/Waldner (Fn. 17), Rn. 268 f.

43 Oben Fn. 32.

nen Aufgaben eigenständig und nicht lediglich als unselbständige Hilfstätigkeit für den Hauptverein wahrnimmt.<sup>44</sup>

Schließlich ist auch hier nicht recht einzusehen, warum für die Rechtsfähigkeit innerhalb des gegliederten Vereins ein Sonderrecht gelten sollte. Eine selbständige Untergliederung ist deshalb genau dann Trägerin eigener Rechte und Pflichten, wenn sie die üblichen Voraussetzungen an eine rechtsfähige Vereinigung erfüllt.

(3) *Verbleibende Abgrenzungszweifel.* Im Ruderabteilungsfall des II. Zivilsenats lagen die Dinge verhältnismäßig einfach: Die Abteilung hatte zwar keine eigene geschriebene Satzung, war mit dieser Ausnahme aber vollständig autonom. Das galt kraft ausdrücklicher Satzungsregelungen für ihre sportlichen und finanziellen Angelegenheiten, für die Wahlen und die Zusammensetzung des Abteilungsvorstands.

Die Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Untergliederung variiert aber in dem Maße an Trennschärfe, in dem die selbständige Untergliederung zulässigerweise Autonomie an den Gesamtverein abgibt. Denn damit nähert sie sich zusehends der Unselbständigkeit an. Gerade mit der Einbindung in den Gesamtverein, für die ein ganz praktisches Bedürfnis besteht, büßt die Untergliederung notwendig an Einfluss gegenüber einem nicht rechtsfähigen Verein ein, der nicht in Verbandsstrukturen verankert ist.<sup>45</sup> Gleichzeitig neigt man aber intuitiv dazu, die Selbständigkeit einer Untergliederung an ihrer Selbstbestimmtheit festzumachen, also daran, ob sie einen eigenen Willen bildet statt bloß den Willen des Hauptvereins weisungsabhängig umzusetzen, ob sie selbst nach außen auftritt statt alle Außenkontakte über den Hauptverein abzuwickeln oder ob sie ihre eigene Leitung wählt statt durch den Hauptverein Leitungskräfte vorgesetzt zu bekommen. Dieser Gedanke der Selbstbestimmtheit dürfte auch hinter dem Rechtsprechungskriterium der eigenständigen Wahrnehmung von Aufgaben stehen, oben (2).

Das Abgrenzungsproblem lässt sich nicht durch gesteigerte Anforderungen an die Autonomie der selbständigen Untergliederung auflösen. Denn damit würde ohne besonderen Grund mit zweierlei Maß gemessen, was die Anerkennung als nicht rechtsfähiger Verein innerhalb und außerhalb eines Verbands anbelangt. Zudem würden die Hürden für die Anerkennung als nicht rechtsfähiger Verein gegenüber allgemeinen Maßstäben gerade dort erhöht, wo ein besonderer Eingliederungsbedarf besteht.

Lösen lässt sich der Knoten nur, indem die intuitiv als entscheidend empfundene Selbstbestimmtheit der Untergliederung richtig bezogen wird. Der Verein kann seine Autonomie in der Bildung und Organisation nämlich auch dahingehend betätigen, dass er Teilgliederung eines Verbands sein und sich in dessen Struktur einfügen will. Solche selbstgesetzten Einordnungszwecke können gerade Ausdruck der Selbstbestimmung der Mitglieder sein.<sup>46</sup> Je stärker eine Vereinigung in den Hauptverein eingegliedert ist, umso wichtiger wird also die Frage, ob sich die Abgabe unmittelbarer Selbstbestimmtheit als Akt eigener Selbstbestimmtheit darstellt.<sup>47</sup> Da es an ausdrück-

44 Reuter, in: MünchKomm (Rn. 16), Vor § 21 Rn. 136; Steinbeck, in: MHbGesR V (Fn. 19), § 5a Rn. 36.

45 Instruktiv Segna (Fn. 15), S. 46.

46 BVerfGE 83, 341, 360 (zur religiösen Vereinigungsfreiheit); Steinbeck, in: MHbGesR V (Fn. 19), § 5a Rn. 16.

47 In diese Richtung auch Steinbeck, in: MHbGesR V (Fn. 19), § 5a Rn. 22.

lichen Erklärungen meist fehlen wird, spielt beispielsweise eine Rolle, inwieweit die Initiative zur Bildung der Untergliederung von ihren Mitgliedern selbst oder vom Hauptverein ausging, inwieweit der Hauptverein die Untergliederung bei der Beratung der sie betreffenden Satzungsregelungen eingebunden und welchen Einfluss die Untergliederung ihrerseits auf den Hauptverein hat. Je mehr Autonomie die Untergliederung an den Hauptverein abgibt, umso eindeutiger muss sich diese Abgabe als selbstbestimmter Akt der Untergliederung darstellen, soll sie ihre Eigenschaft als nicht rechtsfähiger Verein nicht verlieren.

Die Abgrenzung im Einzelfall bleibt damit stets erforderlich<sup>48</sup> und zuweilen auch durchaus schwierig. Dies spiegelt aber letztlich nur die fließenden Übergänge zwischen selbständigen und unselbständigen Untergliederungen wider.

(4) *Eigenes Vermögen, eigener Sitz und andere unerhebliche Kriterien.* Kriterien außerhalb der Begriffsbestimmung des nicht rechtsfähigen Vereins spielen für die Selbständigkeit der Untergliederung keine Rolle. Ohne Belang ist deshalb, ob die Untergliederung über eigenes Vermögen oder eigene Einnahmen verfügt.<sup>49</sup> An einem fehlenden Sitz kann die Anerkennung als nicht rechtsfähiger Verein nicht scheitern, da jedenfalls die Fiktion des § 24 BGB hilft.<sup>50</sup> Auch auf die Bezeichnung der Untergliederung kommt es nicht an.<sup>51</sup>

Bei Anwendung der genannten Abgrenzungskriterien ist eine größere Zahl von Untergliederungen als selbständig einzuordnen, als gemeinhin (auch von diesen Untergliederungen selbst) angenommen wird. So wird beispielsweise eine DRK-Bereitschaft regelmäßig ein nicht rechtsfähiger Verein sein. Auch der Umstand, dass sich ihre Verfassung lediglich aus der Ordnung der Bereitschaften und damit aus einer Vereinsordnung ergibt, steht dem nicht entgegen. Denn wenn es überhaupt keiner geschriebenen Satzung bedarf, muss eine geschriebene Vereinsordnung erst recht ausreichen.

#### b) Unselbständige Untergliederung

Erfüllt eine Untergliederung die Anforderungen an ihre Selbständigkeit (oben a) nicht, ist sie lediglich unselbständiger Teil des Vereins und damit nicht fähig, Träger von Rechten und Pflichten zu sein. Unselbständige Untergliederungen können daher weder im eigenen Namen Verträge abschließen – auch untereinander nicht – noch selbst Eigentümer oder Forderungsinhaber sein. Tritt der Leiter einer unselbständigen Untergliederung im Rechtsverkehr auf, kann dies allenfalls als Vertreter für den Verein geschehen. Verfügt die Untergliederung über finanzielle Mittel oder sind ihr Material oder Liegenschaften zur Nutzung zugewiesen, so handelt es sich stets um Forderungen und Sachen des Vereins, mögen sie auch im Haushaltsplan bestimmten Zwecken vorbehalten sein. Werden einer unselbständigen Untergliederung Fördermittel zugewandt, so fließen diese Mittel ebenfalls in das Vermögen des Vereins, un-

48 Sauter/Schweyer/Waldner (Fn. 17), Rn. 331.

49 Reuter, in: MünchKomm (Rn. 16), Vor § 21 Rn. 145, zur Bedeutung unten 3.

50 S. Reuter, in: MünchKomm (Rn. 16), Vor § 21 Rn. 136; Steinbeck, in: MHBGesR V (Fn. 19), § 5a Rn. 33; unklar Reichert (Fn. 37), Rn. 5220.

51 Schwarz/Schöpflin (Fn. 17), § 21 Rn. 43.

terliegen dort aber einer Zweckbindung. Der Verein darf die Mittel dann also nur für Zwecke der Untergliederung verwenden.

### 3. Rechtsinhaber in der Vereinsstruktur

Mit der Feststellung, dass eine Untergliederung Trägerin eigener Rechte und Pflichten sein kann, ist noch nichts darüber gesagt, ob sie tatsächlich Eigentümerin, Forderungsinhaberin und Schuldnerin ist.

In der Rechtswirklichkeit werden insbesondere nicht rechtsfähige Gliedvereine zuweilen ganz oder zumindest weitgehend vermögenslos gehalten. So ist es beispielsweise nicht unüblich, dass nicht eingetragene DRK-Ortsvereinigungen ihre gesamten vermögensrechtlichen Beziehungen über den übergeordneten DRK-Kreisverband abwickeln. Die Ortsvereinigung verfügt dann über keine eigenen Konten, sondern lässt von ihr vereinnahmte Mittel auf Konten des Kreisverbands fließen. Im Grundbuch der von der Ortsvereinigung erworbenen Grundstücke steht der Kreisverband, der ebenso Halter der von ihr erworbenen Kraftfahrzeuge ist.

In aller Regel werden diese Vermögensgegenstände verbandsintern aber so behandelt, als stünden sie im Eigentum der Ortsvereinigung. Die Ortsvereinigung kann »ihre« Sachen nutzen, sie durch ihren Vorstand veräußern oder anderweit über sie verfügen. Nur für außergewöhnliche Geschäfte wie solche über Grundstücke muss die Ortsvereinigung die Zustimmung höherer Verbandsstufen einholen.<sup>52</sup> Ebenso kann der Vorstand der Ortsvereinigung über die Gelder »der Ortsvereinigung« verfügen. Zu diesem Zwecke erteilt der Kreisvorstand dem Vorstand der Ortsvereinigung entsprechende Vollmachten.

Zwischen Kreisverband und Ortsvereinigung besteht dann ein meist nur stillschweigend geschlossener Treuhandvertrag, der den Kreisverband verpflichtet, die für die Ortsvereinigung gehaltenen Mittel nur zugunsten dieser Ortsvereinigung zu verwenden und ihrem Vorstand die erforderlichen Vollmachten zu erteilen. Für das Vorliegen eines solchen Treuhandvertrags über einzelne Vermögensgegenstände gibt die Ruderabteilungsentscheidung des II. Zivilsenats weiterführende Hinweise. Zutreffend ist zunächst, dass die bloße Gebrauchsüberlassung eines Gegenstands an die Untergliederung nicht ausreicht, um einen solchen Vertrag anzunehmen.<sup>53</sup> In erster Linie wird es darauf ankommen, ob Vermögensgegenstände aus Mitteln der Ortsvereinigung (bzw. aus Mitteln des Kreisverbands, die intern der Ortsvereinigung zugeordnet sind) erworben wurden.

Für zufließende Mittel ist entscheidend, ob sie von der Ortsvereinigung erwirtschaftet wurden, beispielsweise als Entgelt für Sanitätswachdienste oder als für die Ortsvereinigung eingeworbene Spenden. Ist dies der Fall, so ist es auch unschädlich, wenn die Zahlungen unmittelbar auf Konten des Kreisverbands erfolgen. Deshalb greift auch die Argumentation des Bundesgerichtshofs zu kurz, wenn er in der Ruderabteilungsentscheidung ein Treuhandverhältnis auch mit Blick darauf verneint, der Kaufpreis für das Grundstück sei durch Zuwendungen zweier Banken an den Sport-

52 § 13 Abs. 2 lit. i der Mustersatzung für Ortsvereine im DRK-Landesverband Hessen (Stand: 2005).

53 BGH NJW 2008, 69, 72 (Tz. 27).

verein (und nicht an die Ruderabteilung) finanziert worden.<sup>54</sup> Denn sollte die Ruderabteilung nicht über eigene Konten verfügt haben, so hatten die Spenderbanken gar keine andere Möglichkeit, als die Mittel dem Sportverein bereitzustellen. Auch wenn nur der Sportverein, nicht aber die Ruderabteilung als gemeinnützig anerkannt war, kann dies ein Grund gewesen zu sein, die Mittel nicht der Ruderabteilung unmittelbar zur Verfügung zu stellen. Ausschlaggebend ist allein, wer die Mittel eingeworben hat. Das kann zwar auch der Sportverein gewesen sein, allerdings liegt es aus tatsächlichen Gründen nicht eben fern, dass die Ruderabteilung selbst maßgeblich auf die Zuwendungen hingewirkt hat.<sup>55</sup>

Für die Untergliederung ist ein solches Treuhandverhältnis nicht ohne Gefahr. Denn Verfügungen des Hauptvereins sind auch dann wirksam, wenn sie für den Vertragspartner erkennbar gegen die Treuhandbindung verstoßen.<sup>56</sup> Auch in Zwangsvollstreckung und Insolvenz des Hauptvereins steht das Treugut dem Zugriff seiner Gläubiger jedenfalls dann offen, wenn es – wie das Grundstück im Ruderabteilungsfall – vom Hauptverein im eigenen Namen, aber für Rechnung und im Interesse der Untergliederung erworben wurde.<sup>57</sup>

#### *4. Folgen für die Haftung in der Vereinsstruktur*

Die Haftung für Verbindlichkeiten innerhalb eines gegliederten Vereins hängt davon ab, ob die Untergliederung selbständig ist. Eine unselbständige Untergliederung kommt als nicht rechtsfähiges Gebilde von vornherein nicht als Haftender in Betracht. Bei einer selbständigen Untergliederung, die sich nicht des Hauptvereins zur Abwicklung ihrer Geschäfte und als Treuhänder ihres Vermögens bedient (oben 3), ist die Haftungssituation weniger übersichtlich.

##### a) Verbindlichkeiten der Untergliederung

Rechtsgeschäftliche Verbindlichkeiten der selbständigen Untergliederung werden regelmäßig durch ihren Vorstand oder durch von ihm Bevollmächtigte begründet. Für unerlaubte Handlungen ihres Vorstands haftet die selbständige Untergliederung nach § 31 BGB.

Ist die Untergliederung als rechtsfähiger Verein errichtet, also insbesondere ins Vereinsregister eingetragen, haftet in aller Regel allein die Untergliederung selbst mit ihrem Vermögen. Für Untergliederungen in der Form des nicht rechtsfähigen Vereins gilt grundsätzlich dasselbe; auch dort haften die Mitglieder trotz § 54 S. 1 BGB nicht persönlich für die Verbindlichkeiten des Vereins.<sup>58</sup> Für rechtsgeschäftliche Verbindlichkeiten greift allerdings zusätzlich die Handelndenhaftung nach § 54 S. 2 BGB.<sup>59</sup>

54 BGH NJW 2008, 69, 71 (Tz. 24).

55 *Oschütz*, Zur Rechtsstellung der Vereinssparte, SpuRT 2008, 97, 99.

56 BGH NJW 1968, 1471.

57 S. BGH DNotZ 1991, 377, 378 f.

58 BGH NJW-RR 2003, 1265.

59 S. *Oschütz* (Fn. 55), SpuRT 2008, 97, 98.

#### b) Verbindlichkeiten des Hauptvereins

Interessanter ist die Frage, inwieweit das Handeln des Vorstands der selbständigen Untergliederung eine Haftung des Hauptvereins begründen kann. Eine solche Haftung besteht, wenn der besagte Vorstand als besonderer Vertreter des Hauptvereins nach § 30 BGB bestellt wurde (§ 31 BGB). Dafür müssen ihm durch allgemeine Betriebsregelung und Handhabung bedeutsame Funktionen des Hauptvereins zur selbständigen und eigenverantwortlichen Erfüllung zugewiesen sein. Hierzu reicht nicht bereits die Verankerung der Untergliederung in der Satzung des Hauptvereins und die Erwähnung ihres Vorstands. Denn es wäre mit ihrer Selbständigkeit kaum zu vereinbaren, wenn die Untergliederung stets immer auch Vertreter des Hauptvereins wäre.<sup>60</sup> Vielmehr bedarf es einer entsprechenden Anordnung in der Satzung des Hauptvereins, wie sie im Ruderabteilungsfall vorlag.<sup>61</sup> Dort waren die Abteilungsvorsitzenden im Innenverhältnis zum Sportverein ausdrücklich berechtigt, Verpflichtungen einzugehen, die die jeweilige Abteilung betreffen und sich im Rahmen der ihr zur Verfügung stehenden Mittel halten.

Für Verbindlichkeiten des Hauptvereins haftet die selbständige Untergliederung nicht, solange kein besonderer Haftungsgrund besteht. Bei finanziellen Engpässen des Hauptvereins werden sich die Untergliederungen allerdings häufig zu Umlagen bereiterklären, bevor sie die Insolvenz des Gesamtvereins riskieren.

### III. Rechtswahrnehmung

Nachdem geklärt ist, wer im gegliederten Verein Träger von Rechten und Pflichten sein kann (oben II), geht es jetzt darum, wie diese Rechtspositionen prozessual geltend gemacht werden können. Dabei ist neben dem Verfahren vor den staatlichen Gerichten (unten 1) auch ein Blick auf das für vereinsinterne Streitigkeiten weit verbreitete Schiedsverfahren (unten 2) zu werfen. Jeweils stehen Fragen der Parteifähigkeit im Vordergrund.

#### 1. Verfahren vor den staatlichen Gerichten

Für die Parteifähigkeit im Verfahren vor den staatlichen Gerichten ist wieder zwischen selbständigen und unselbständigen Untergliederungen zu unterscheiden.

##### a) Selbständige Untergliederungen

Soweit selbständige Untergliederungen als rechtsfähige Vereine errichtet wurden, sind sie rechtfähig und damit nach § 50 Abs. 1 ZPO aktiv und passiv parteifähig.

60 Reuter, in: MünchKomm (Rn. 16), Vor § 21 Rn. 152; a.A. wohl Schaible (Fn. 39), S. 106; Steinbeck, in: MHbGesR V (Fn. 19), § 5a Rn. 43.

61 BGH NJW 2008, 69, 74 (Tz. 61).

Nicht rechtsfähigen Vereinen dagegen verleiht § 50 Abs. 2 ZPO nur die passive Parteifähigkeit. Diese Vorschrift ist – ebenso wie § 54 BGB – ein Relikt des verschleierten Konzessionssystems, das Anreize für eine Eintragung und die damit verbundene registerrechtliche Kontrolle schaffen wollte.<sup>62</sup> Auch mit dem verfassungsrechtlich garantierten allgemeinen Justizgewährungsanspruch, der für zivilrechtliche Streitigkeiten ein allgemeines Recht auf Zugang zu den staatlichen Gerichten und auf wirkungsvollen staatlichen Rechtsschutz verbürgt,<sup>63</sup> ist § 50 Abs. 2 ZPO nur schwer vereinbar.<sup>64</sup> Schließlich war es ungereimt, dass seit der Weißes-Ross-Entscheidung des II. Zivilsenats die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als aktiv parteifähig behandelt wurde,<sup>65</sup> während der körperschaftlich verfasste und damit weitergehend verselbständigte nicht rechtsfähige Verein nicht aktiv parteifähig sein sollte. Der Bundesgerichtshof hat diese Unstimmigkeit in der Ruderabteilungsentscheidung zu Recht bereinigt,<sup>66</sup> wenngleich um den Preis, § 50 Abs. 2 ZPO gegen seinen Wortlaut unangewandt zu lassen.

Kurz abhandeln lässt sich für selbständige Untergliederungen der Einwand des unzulässigen Insichprozesses: Da die selbständige Untergliederung gerade ein eigenes, vom Hauptverein zu unterscheidendes Rechtssubjekt ist, ist dem Erfordernis der Personenverschiedenheit im Zivilprozess Rechnung getragen.<sup>67</sup> Dabei spielt es entgegen den missverständlichen Ausführungen des II. Zivilsenats in der Ruderabteilungsentscheidung<sup>68</sup> keine Rolle, ob die selbständige Untergliederung Mitglied des Hauptvereins ist.

#### b) Unselbständige Untergliederungen

Unselbständige Untergliederungen können schon nach § 50 Abs. 1 ZPO nicht Partei im Zivilprozess sein, weil sie nicht rechtsfähig sind. Da sie nicht Träger eigener Rechte und Pflichten im Außenverhältnis sein können, besteht für ihre Beteiligung am Zivilprozess auch kein Bedarf.

Denken ließe sich eine zivilprozessuale Parteistellung der unselbständigen Untergliederung allenfalls, soweit das Innenrechtsverhältnis im gegliederten Verein betroffen ist. Die Vereinssatzung müsste der unselbständigen Untergliederung dafür freilich eigene Rechte oder Pflichten zuweisen. Selbst dann erkennt sie die Rechtsprechung aber (noch) nicht als Partei im Zivilprozess an. Organstreitverfahren innerhalb eines Rechtsträgers werden gegenwärtig nur ausnahmsweise auf Grund einer besonderen gesetzlichen Ermächtigung zugelassen.<sup>69</sup>

Klagen können freilich die einzelnen Mitglieder, die in der unselbständigen Untergliederung zusammengefasst sind. Um Erfolg zu haben, müssen sie aber in eigenen

62 *Terner* (Fn. 12), NJW 2008, 16, 17.

63 BVerfG NJW 1997, 726; 2003, 1924.

64 S. *Terner* (Fn. 12), NJW 2008, 16, 17.

65 BGH NJW 2001, 1056.

66 BGH NJW 2008, 69, 74 (Tz. 55).

67 BGH NJW 2008, 69, 74 (Tz. 58).

68 BGH NJW 2008, 69, 74 (Tz. 58).

69 BGH NJW 2008, 69, 74 (Tz. 57).

Rechten verletzt sein. In solchen Fällen lässt sich die zivilprozessuale Beschränkung der Parteifähigkeit auf selbständige Untergliederungen praktisch umgehen.

## 2. Schiedsverfahren

Häufig sehen Vereinssatzungen vor, dass Streitigkeiten innerhalb des Vereins bzw. Verbands vor Schiedsgerichten ausgetragen werden. Die Beliebtheit satzungsmäßiger Schiedsklauseln rührt daher, dass neben die üblichen Vorteile der Schiedsgerichtsbarkeit – schnelles, kostengünstiges und flexibles Verfahren<sup>70</sup> – zwei weitere treten: Vereinsinterne Streitigkeiten werden auf diese Weise nicht in öffentliche Gerichtsverhandlungen getragen, was das Ansehen des Vereins schont. Und im Schiedsverfahren kann der Verband eher als im Verfahren vor den staatlichen Gerichten darauf hinwirken, dass das gesamtverbandliche Interesse nicht aus dem Blick gerät – etwa durch die Beschränkung möglicher Schiedsrichter auf Vereinsmitglieder,<sup>71</sup> durch die Bestimmung des Vorsitzenden durch den Verband statt durch eine Einigung der beiden parteibenannten Schiedsrichter<sup>72</sup> oder durch die Verpflichtung des Schiedsgerichts, »nach geltendem Recht unter Beachtung der Satzung und Ordnungen des Deutschen Roten Kreuzes« zu entscheiden<sup>73</sup>.

In puncto Parteifähigkeit stellt das Schiedsverfahren keine strengeren Anforderungen als das Verfahren vor den staatlichen Gerichten. Selbständige Untergliederungen können daher ohne weiteres auch vor Schiedsgerichten klagen und verklagt werden.

Inwieweit aber kann vor Schiedsgerichten ein reiner Innenrechtsstreit geführt werden, der vor staatlichen Gerichten unzulässig wäre? Meist wird die Parteifähigkeit auch im Schiedsverfahren an § 50 ZPO gekoppelt und eine erweiternde Parteivereinbarung nicht für zulässig erachtet.<sup>74</sup> Das mag insoweit richtig sein, als die Parteifähigkeit (auch) dem Schutz der nicht rechts- oder geschäftsfähigen Gebilde dient.<sup>75</sup> Eröffnet dagegen eine Satzung unselbständigen Untergliederungen (oder Organen) eines Vereins einen Weg, die durch dieselbe Satzung gewährten Rechte prozessual durchzusetzen, entsteht keine Schutzlücke. Bestätigt wird dies durch die – wenngleich nur ausnahmsweise – Anerkennung zivilrechtlicher Organstreitigkeiten durch die Rechtsprechung.<sup>76</sup> Soweit einer Überlastung der Justiz vorbeugt werden soll, indem innerverbandliche Streitigkeiten grundsätzlich von ihr ferngehalten werden, greift dieser Gesichtspunkt im Schiedsverfahren ebenfalls nicht.

70 Ihre wahren Stärken spielt die Schiedsgerichtsbarkeit in grenzüberschreitenden Streitigkeiten aus, s. *Kreindler/Schäfer/Wolff*, Schiedsgerichtsbarkeit, Kompendium für die Praxis, 2006, Rn. 13 ff.

71 § 3 Abs. 1 der Schiedsordnung für das Deutsche Rote Kreuz (Stand: 1995); zu den Anforderungen an die Zulässigkeit solcher Regelungen *Kölbl*, Schiedsklauseln in Vereinssatzungen, 2004, S. 151 ff.

72 § 3 Abs. 2 der Schiedsordnung für das Deutsche Rote Kreuz (Stand: 1995).

73 § 9 der Schiedsordnung für das Deutsche Rote Kreuz (Stand: 1995).

74 *Schlosser*, in: Stein/Jonas, ZPO, 22. Aufl. 2002, § 1042 Rn. 24; *Schütze*, in: *Wieczorek/Schütze*, ZPO, 3. Aufl. 1995, § 1034 Rn. 25; *Voit*, in: *Musielak*, ZPO, 6. Aufl. 2008, § 1042 Rn. 10; a. A. *Geimer*, in: *Zöller*, ZPO, 27. Aufl. 2009, § 1042 Rn. 38.

75 *Schlosser*, in: Stein/Jonas (Fn. 74), § 1042 Rn. 24.

76 BGH NJW 2008, 69, 74 (Tz. 57).

Auch die staatlichen Verfahren, die das Schiedsverfahren unterstützen und absichern, stehen einer Ausweitung der Parteifähigkeit auf innerverbandliche Streitigkeiten nicht entgegen. Zwar kann bei Ausdehnung der Parteifähigkeit im Schiedsverfahren eine nicht parteifähige Untergliederung an einem Ablehnungs-, Aufhebungs- oder ähnlichen Verfahren vor den staatlichen Gerichten beteiligt werden. Wegen der dienenden Funktion dieser Verfahren ist diese Konsequenz aber hinzunehmen, zumal § 1050 S. 1 ZPO auch einem Dreierschiedsgericht, das als solches nicht parteifähig ist, ein Antragsrecht im staatlichen Verfahren verleiht.

Eine andere Frage ist freilich, ob die Schiedsklausel tatsächlich auf eine solche Erweiterung der Parteifähigkeit abzielt. Das wird, soweit eine ausdrückliche Anordnung fehlt, im Zweifel nicht der Fall sein. Denn für an sich nicht justiziable interne Streitigkeiten einen Rechtsweg zu eröffnen ist eine eher ungewöhnliche Regelung, die dem Satzungsgeber nicht ohne weiteres unterstellt werden kann.

#### **IV. Zusammenfassung**

Gegliederte Vereine spielen in der Praxis eine wichtige Rolle. Dabei ist häufig unklar, welche Einheit innerhalb des Verbands Trägerin von Rechten und Pflichten ist. Die Unsicherheiten, die daraus für die Rechtspraxis entstehen, hat die Ruderabteilungsentscheidung des Bundesgerichtshofs vom 2. Juli 2007, II ZR 111/05, wieder vor Augen geführt.

Materiellrechtlich zu unterscheiden sind selbständige und unselbständige Untergliederungen, wobei nur erstere Träger von Rechten und Pflichten sein können. Selbständig sind Untergliederungen, wenn sie als rechtsfähiger oder nicht rechtsfähiger Verein verfasst sind. Für die Abgrenzung eines nicht rechtsfähigen Vereins von der unselbständigen Untergliederung gilt die allgemeine Begriffsbestimmung. Eine Untergliederung kann nicht rechtsfähiger Verein sein, obwohl sie in den Hauptverein eingegliedert ist. Diese Abgabe unmittelbarer Selbstbestimmtheit muss sich dann aber als Akt eigener Selbstbestimmtheit darstellen.

Selbständige Untergliederungen bedienen sich zuweilen des Hauptvereins, um ihr Vermögen zu halten und ihre Forderungen abzuwickeln. Zwischen Hauptverein und Untergliederung besteht dann ein Treuhandverhältnis, soweit die Mittel zum Vermögenserwerb von der Untergliederung aufgebracht wurden.

Sowohl im Verfahren vor den staatlichen Gerichten als auch im Schiedsverfahren sind grundsätzlich nur selbständige Untergliederungen parteifähig. Entgegen § 50 Abs. 2 ZPO ist auch der nicht rechtsfähige Verein aktiv parteifähig. Im Schiedsverfahren kann die Parteifähigkeit für die Wahrnehmung von Rechten aus dem Innenbereich des Vereins ausgedehnt werden.

#### **V. Summary**

Structured associations play a key role in practice. It is, however, often unclear which entity within such an organization holds rights and duties. The German Federal Su-

preme Court decision of July 2, 2007, case no. II ZR 111/05, has again demonstrated the uncertainties arising in legal practice.

As a matter of substantive law, independent subdivisions have to be distinguished from dependent subdivisions. Only the former are capable of holding rights and duties. Subdivisions are independent if they are incorporated as associations with legal capacity (*rechtsfähige Vereine*) or lacking such capacity (*nicht rechtsfähige Vereine*). For distinguishing associations with and without legal capacity, the general criteria apply. A subdivision can be classified as an association lacking legal capacity although it is integrated in the main association. For this purpose, such disposal of immediate autonomy has to qualify as an act of autonomy itself.

Independent subdivisions sometimes use the main association to hold their assets and to handle their claims. In such cases, a trust exists between the main association and the subdivision if the funds needed for the assets' acquisition were raised by the subdivision.

Both in proceedings before the state courts and before arbitral tribunals only independent subdivisions are capable of being a party. Contrary to Sect. 50(2) of the German Code of Civil Procedure, an association lacking legal capacity can also bring an action. The capability of being a party in arbitral proceedings can be extended to rights and duties deriving from the association's inner sphere.

# Rechtsformverfehlungen und Holdingkonstruktionen bei Idealvereinen – eine Nachlese des »Kolpingwerk«-Urteils\*

ULRICH SEGNA

I. Einleitung . . . . .	39	2. Rechtsformkontrolle als ausreichendes Schutzinstrument? . . . . .	45
II. Sachverhalt. . . . .	40	3. Zurechnung ausgegliederter Geschäftsbetriebe . . . . .	51
III. Das Urteil des Oberlandesgerichts Dresden . . . . .	41	VI. Zusammenfassung in Thesen . . . . .	52
IV. Das Urteil des Bundesgerichtshofs . . . . .	42	VII. Summary . . . . .	53
V. Würdigung. . . . .	43		
1. Durchgriffshaftung wegen Rechtsform- verfehlung? . . . . .	43		

## I. Einleitung

In seinem »Kolpingwerk«-Urteil vom 9. August 2005 hatte das OLG Dresden die These aufgestellt, daß Mitglieder eines personalistisch strukturierten eingetragenen Vereins, der sich über die Grenzen des Nebenzweckprivilegs hinaus in erheblichem Umfang wirtschaftlich betätigt, jedenfalls dann akzessorisch für sämtliche Vereinsverbindlichkeiten haften, wenn sie Kenntnis von der wirtschaftlichen Betätigung haben und ihr keinen Einhalt gebieten<sup>1</sup>. Das Gericht hatte damit einen neuen Tatbestand der Durchgriffshaftung formuliert, der im Schrifttum überwiegend auf Ablehnung stieß<sup>2</sup> und in der Praxis für erhebliche Unruhe sorgte. »Schulden als Dank fürs Ehrenamt?« Dies war die Frage, die auf einmal im Raum stand<sup>3</sup>. Indes: Das Dresdner Urteil sollte Episode bleiben. In seinem in die amtliche Sammlung aufgenommenen »Kolpingwerk«-Urteil vom 10. Dezember 2007<sup>4</sup> hat der II. Zivilsenat des

\* Überarbeitete Fassung eines Vortrags bei den 8. Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 7. November 2008 an der Bucerius Law School in Hamburg.

1 OLG Dresden, ZIP 2005, 1680 (Leitsatz 3). Der vollständige Wortlaut des Urteils ist abrufbar unter [www.rws-verlag.de](http://www.rws-verlag.de) → RWS-Internet → Volltexte v. 19. September 2005 (zuletzt besucht am 8. Oktober 2008).

2 Siehe die Kritik bei *von Hippel*, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, 2007, S. 596 ff.; *ders.*, Durchgriffshaftung der Vereinsmitglieder bei Verstößen gegen das Nebenzweckprivileg?, NZG 2006, 537 ff.; *Karsten Schmidt*, Wirtschaftliche Betätigung und Idealverein: Rechtsfolgen einer Überschreitung des »Non-Profit«-Privilegs, ZIP 2007, 605 ff.; in die gleiche Richtung wie das OLG Dresden hingegen *Wolff*, Skat spielen, kegeln, saufen, rauchen – und haften? Zur Haftung des Mitglieds für Verbindlichkeiten des Idealvereins, in: *Staahe u. a. (Hrsg.)*, Verantwortung und Haftung, Jahrbuch Junger Zivilrechtswissenschaftler 2006, S. 349, 374 ff.

3 Siehe den Titel des Beitrags von *Rüfner*, neue caritas 3/2006, 22. Siehe auch den Beitrag von *Schmidt-Ott*, FAZ v. 28. September 2005, S. 25 (»Neue Haftungsrisiken für Vereine«).

4 BGHZ 175, 12 = ZIP 2008, 364.

Bundesgerichtshofs der vom OLG Dresden postulierten Durchgriffshaftung eine Absage erteilt.

In Anbetracht des komplexen Sachverhalts (dazu unter II) und des umfangreichen OLG-Urteils (dazu unter III) dürften nicht wenige erwartet haben, daß der BGH den Kolping-Fall zum Anlaß für eine Grundsatzentscheidung nimmt, die nicht nur Stellung dazu bezieht, ob und unter welchen Umständen eine Durchgriffshaftung wegen Rechtsformverfehlung überhaupt in Betracht kommt, sondern sich auch mit der vorgelagerten Frage auseinandersetzt, in welchem Umfang ein eingetragener Verein wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten und sogar als Konzernspitze fungieren darf. Manch einer wird sich vielleicht sogar eine Revision des ADAC-Urteils aus dem Jahre 1982 erhofft haben, das den Aufbau regelrechter Vereinskonzerne begünstigt, wenn nicht überhaupt erst ermöglicht hat<sup>5</sup>. Diese Nachlese wird zeigen, daß das – im Ergebnis zutreffende – »Kolpingwerk«-Urteil des Bundesgerichtshofs (dazu unter IV) durchaus als Grundsatzentscheidung verstanden werden kann, soweit es um den Aspekt der Durchgriffshaftung wegen Rechtsformverfehlung<sup>6</sup> geht<sup>7</sup>. Zur Abgrenzung der Vereinsklassen (§§ 21, 22 BGB) und zum Problem der Zurechnung ausgelagerter Geschäftsbetriebe enthält es dagegen keine verallgemeinerungsfähigen Aussagen (unter V).

## II. Sachverhalt

Der dem »Kolpingwerk«-Urteil zugrundeliegende Sachverhalt braucht hier nur in komprimierter Form wiedergegeben zu werden: Die Klägerin, ein als GmbH & Co. KG organisierter geschlossener Immobilienfonds, hatte dem 1990 gegründeten Kolping-Bildungswerk Sachsen e.V. (KBS e.V.) das für rund 30 Millionen Euro sanierte Schloß Schweinsburg in Neukirchen/Pleiß auf Grund eines im Januar 1998 geschlossenen Leasingvertrags für knapp 20 Jahre zur Nutzung überlassen. Der KBS e.V., ein Holdingverein mit zuletzt mehr als 25 Tochter- und Enkelgesellschaften, war einer der größten Anbieter staatlich geförderter Berufsausbildungsmaßnahmen in Sachsen und noch in drei weiteren Immobilien-Großprojekten engagiert. Zur Zahlung der Leasingraten von monatlich rund 84.000 € war er schon bald nach Anlaufen des Vertrags nicht mehr in der Lage. Im Dezember 2000 wurde über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Immobilienfonds nahm daraufhin sechs dem KBS e.V. direkt oder indirekt übergeordnete Vereine des Kolpingwerks wegen des Ausfalls der

<sup>5</sup> BGHZ 85, 84.

<sup>6</sup> Auf die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen beim eingetragenen Verein eine Durchgriffshaftung wegen Vermögensvermischung, Unterkapitalisierung oder existenzvernichtenden Eingriffs in Betracht kommt, wird hier nicht eingegangen; dazu ausführlich *Reuter*, Die Durchgriffshaftung beim Verein, in: Hüttemann u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, 2008, S. 63, 76 ff.; *Wolff* (Fn. 2), S. 349, 357 ff.; siehe ferner *Grunewald*, Die Haftung der Mitglieder bei Einflußnahmen auf abhängige eingetragene Vereine, in: Festschrift für Thomas Raiser, 2005, S. 99 ff.

<sup>7</sup> Strenger *Wolff*, JZ 2008, 519, 522, der meint, daß der BGH über eine im Ergebnis zutreffende Entscheidung des Einzelfalls kaum hinausgelangt sei.

Leasingraten in Anspruch. Dazu gehörten – als Bekl. zu 3) und 5) – die als nicht-rechtsfähige Vereine organisierten Kolpingwerk Diözesanverbände Dresden-Meißen und Görlitz, die jeweils vier ihrer Mitglieder in den elfköpfigen KBS e.V. entsandt hatten<sup>8</sup>, ferner – als Bekl. zu 4) und 6) – die jeweils als »Rechtsträger« der vermögenslosen Diözesanverbände fungierenden Kolpingwerk im Bistum Dresden-Meißen e.V. und Kolpingwerk im Bistum Görlitz e.V.

### III. Das Urteil des Oberlandesgerichts Dresden

Während das LG Dresden die Zahlungsklage des Immobilienfonds abgewiesen hatte<sup>9</sup>, hatte das OLG Dresden die Bekl. zu 3) bis 6) als Gesamtschuldner verurteilt, an den Insolvenzverwalter des KBS e.V. die für das Jahr 2000 noch offenen Leasingraten in Höhe von rund 708.000 € zu zahlen, und außerdem festgestellt, daß die Beklagten zu 3) bis 6) auch für die Restlaufzeit des Vertrages zum Schadensersatz verpflichtet sind. In seinem im Original über 100 Seiten umfassenden Urteil hatte das OLG vier Schritte unternommen, um zu einer Durchgriffshaftung der Beklagten wegen Mißbrauchs der Rechtsform des e.V. zu gelangen:

1. In einem ersten Schritt hatte das OLG festgestellt, daß sich der KBS e.V. spätestens zum Jahreswechsel 1997/1998 von einem Idealverein i. S. von § 21 BGB zu einem Wirtschaftsverein i. S. von § 22 BGB entwickelt hatte. Dies beruhte nicht zuletzt auf der Überzeugung des Gerichts, daß dem KBS e.V. auch die ausgelagerten Geschäftsbetriebe als eigene zuzurechnen seien. Die Verselbständigung der Tochter- und Enkelgesellschaften sei innerhalb des Konzernverbands nur auf formaljuristischer, nicht auch auf organisatorischer und ökonomischer Ebene vollzogen worden. Die wirtschaftlichen Betätigungen des Vereins selbst und der von ihm beherrschten, wie unselbständige Betriebsabteilungen geführten Gesellschaften müßten als Einheit behandelt werden. Für eine Anwendung des Nebenzweckprivilegs hatte das OLG wegen der Art und des Umfangs der unternehmerischen Aktivitäten keinen Raum gesehen<sup>10</sup>.
2. In einem zweiten Schritt hatte das OLG die – in leicht abgewandelter Formulierung aus dem dritten Leitsatz ersichtliche – These aufgestellt, daß »Mitglieder eines eingetragenen Vereins für dessen Verbindlichkeiten zumindest dann [haften], wenn sie offenkundigen wirtschaftlichen Betätigungen nicht wirkungsvoll Einhalt gebieten, obwohl sie nach der spezifischen Mitgliederstruktur Mitverantwortung für die strategische und konzeptionelle Ausrichtung tragen«<sup>11</sup>.

8 Genauer gesagt setzte sich der KBS e.V. u.a. aus den Vorsitzenden und Diözesanpräsidenten der beiden Diözesanverbände sowie aus jeweils zwei weiteren, von den Verbandsvorständen ernannten Mitgliedern zusammen.

9 LG Dresden, Urteil vom 6. April 2004 (10 O 5117/02), unveröffentlicht.

10 OLG Dresden, ZIP 2005, 1680, 1684 ff.

11 OLG Dresden, ZIP 2005, 1680, 1687.

3. In einem dritten Schritt hatte das OLG die Bekl. zu 3) und 5) wegen ihrer in der Satzung des KBS e.V. verankerten Entsende- und Benennungsrechte als »faktische« Mitglieder dieses Vereins qualifiziert<sup>12</sup>.
4. In einem vierten und letzten Schritt hatte das OLG auch die Bekl. zu 4) und 6) in ihrer Eigenschaft als »Rechtsträger« der Bekl. zu 3) und 5) in den Kreis der Haftenden einbezogen. Sie hätten jeweils initiiert und geduldet, daß ein vermögensloser Rechtsträger unter Berufung auf eine »Rechtsträgerschaft« durch ein Nichtmitglied im Rechtsverkehr auftritt und an der Gründung anderer Vereinigungen mitwirkt, und müßten sich deshalb unter Rechtsscheinaspekten wie ein Mitglied des KBS e.V. behandeln lassen<sup>13</sup>.

#### IV. Das Urteil des Bundesgerichtshofs

Nach Ansicht des Bundesgerichtshofs ist der vom OLG Dresden postulierte Haftungsdurchgriff weder mit dem geltenden Gesetzesrecht (§§ 21 ff., 43 Abs. 2 BGB) zu vereinbaren noch im Wege der Rechtsfortbildung begründbar. In seiner Urteilsbegründung unterstreicht der II. Zivilsenat zunächst, daß für Verbindlichkeiten eines eingetragenen Vereins regelmäßig nur dieser selbst und nicht die hinter ihm stehenden Vereinsmitglieder haften. Eine Durchbrechung dieses Trennungsgrundsatzes sei nur ausnahmsweise zulässig, wenn die Ausnutzung der rechtlichen Verschiedenheit zwischen der juristischen Person und den hinter ihr stehenden natürlichen Personen rechtsmißbräuchlich ist. Einen solchen Rechtsmißbrauch habe das OLG aber nicht feststellen können. Weder hätten auf seiten des KBS e.V. von Anfang an Bonitätsprobleme bestanden, die der Klägerin treuwidrig verschleiert worden wären, noch hätten rechtsmißbräuchliche Vermögensverschiebungen im Konzern oder eine vergleichbare Ausnutzung von Konzernstrukturen zu Lasten der Gläubiger stattgefunden. Auch Art und Umfang der wirtschaftlichen Betätigung des KBS e.V. als solcher in Form der Steuerung größerer Bauprojekte seien für Außenstehende unschwer erkennbar gewesen<sup>14</sup>.

Den entscheidenden Einwand gegen eine Durchgriffshaftung einflußreicher Mitglieder *wegen Rechtsformverfehlung* sieht der BGH freilich woanders, nämlich in dem Fehlen einer regelungsbedürftigen Gesetzeslücke<sup>15</sup>. Das Gesetz sehe für den Fall einer zweckwidrigen unternehmerischen Betätigung des eingetragenen Verein allein das Amtslöschungsverfahren gemäß §§ 159, 142 FGG oder die behördliche Entziehung der Rechtsfähigkeit nach § 43 Abs. 2 BGB vor<sup>16</sup>. Gerade der Umstand, daß der Gesetzgeber in § 43 Abs. 2 BGB ein besonderes Verfahren zur Entziehung der Rechtsfähigkeit geschaffen hat, führe dazu, daß die Vereinsmitglieder – solange ein

12 OLG Dresden, Urt. v. 9. August 2005 (2 U 897/04), unter C IV 2 b) cc) (insoweit in ZIP 2005, 1680, 1688 nicht vollständig abgedruckt).

13 OLG Dresden, Urt. v. 9. August 2005 (2 U 897/04), unter C IV 2 b) dd) (insoweit in ZIP 2005, 1680, 1689 nicht abgedruckt).

14 BGHZ 175, 12, 18 f. = ZIP 2008, 364, 365 f. (Rz. 14–16).

15 Siehe zum folgenden BGHZ 175, 12, 19 ff. = ZIP 2008, 364, 366 f. (Rz. 17–22).

16 Zum (umstrittenen) Verhältnis dieser Vorschriften zueinander siehe unter V 2 a).

solches Verfahren nicht angestrengt wird – auf die mit der Rechtsfähigkeit des e.V. verbundene Haftungsbeschränkung vertrauen dürften. Das gelte um so mehr, als die rechtliche Einordnung, ob eine bestimmte wirtschaftliche Betätigung sich noch im Rahmen des Nebenzweckprivilegs hält oder dieses bereits überschreitet, im Einzelfall schwierig und dem einzelnen Mitglied kaum zuverlässig möglich sei. Die gesetzlichen Sanktionen der Amtslöschung gemäß §§ 159, 142 FGG und der behördlichen Entziehung der Rechtsfähigkeit nach § 43 Abs. 2 BGB sowie der durch sie bewirkte mittelbare Zwang zur Auflösung oder Umwandlung des das Nebenzweckprivileg überschreitenden Idealvereins seien nach derzeitiger Gesetzeslage grundsätzlich zum Schutz des Rechtsverkehrs ausreichend.

## V. Würdigung

Dem »Kolpingwerk«-Urteil des Bundesgerichtshofs ist im Ergebnis, nicht aber in allen Teilen der Begründung zuzustimmen.

### *1. Durchgriffshaftung wegen Rechtsformverfehlung?*

Daß es eine Vielzahl von Vereinen gibt, die sich mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben hart an der Grenze des nach § 21 BGB Zulässigen bewegen oder diese Grenze womöglich schon überschritten haben, ist hinreichend bekannt<sup>17</sup>. Bekannt ist auf der anderen Seite aber auch, daß die Feststellung, wo genau diese Grenze verläuft, d. h. bis wann ein Verein als nichtwirtschaftlicher Verein i. S. von § 21 BGB und ab wann er als wirtschaftlicher Verein i. S. von § 22 BGB zu qualifizieren ist, im Einzelfall erhebliche Schwierigkeiten bereiten kann. Diese Schwierigkeiten sind vor allem auf die auch vom BGH hervorgehobene Konturenlosigkeit des Nebenzweckprivilegs zurückzuführen. Dieses Korrektiv besagt in seiner derzeit praktizierten Form, daß ein Verein trotz Vorhandenseins eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in das Vereinsregister eingetragen werden kann, sofern dieser Geschäftsbetrieb im Vergleich zur ideellen (Haupt-)Tätigkeit als bloße Nebentätigkeit anzusehen ist. Die heute h. M. verlangt dafür eine funktionale Unterordnung der wirtschaftlichen Aktivitäten, von der nur solange die Rede sein kann, wie das ideelle und nicht das geschäftliche Tätig-

<sup>17</sup> Das bekannteste Beispiel sind die Vereine des Profifußballs. Für eine Qualifikation als wirtschaftliche Vereine i.S. des § 22 BGB etwa MünchKomm-BGB/Reuter, 5. Aufl. 2006, §§ 21, 22 Rn. 43a (zumindest für die Vereine der 1. Bundesliga); Michael Müller, Der deutsche Berufsfußball – vom Idealverein zur Kapitalgesellschaft, 2000, S. 86 ff.; Nabrwold, Die wirtschaftliche Betätigung von Idealvereinen am Beispiel der Ausgliederungsvorhaben der Bundesligavereine, 2003, S. 83 ff.; Segna, Bundesligavereine und Börse, ZIP 1997, 1901, 1903 f.

keitsfeld dem Verein sein Gepräge gibt. Das aber läßt sich, wie auch die h. M. einräumt, nur im Wege einer wertenden Betrachtung feststellen<sup>18</sup>.

Wer sich diese Rechtslage vor Augen hält, wird rasch zweierlei erkennen: Zum einen, daß das OLG Dresden einen ebenso unpraktikablen wie unzumutbaren Haftungstatbestand geschaffen hatte, dessen Handhabung gewiß nicht dadurch einfacher geworden wäre, daß die Haftung nur bei einer erheblichen Überschreitung des Nebenzweckprivilegs eingreifen und nur einflußreiche Mitglieder personalistisch strukturierter Vereine treffen sollte<sup>19</sup>; zum anderen, daß der BGH richtig liegt, wenn er betont, daß sich die Mitglieder auf die mit der Eintragung verbundene Haftungsbeschränkung verlassen können müssen, solange der Verein nicht auf dem Weg über die §§ 159, 142 FGG oder § 43 Abs. 2 BGB seine Rechtsfähigkeit verliert<sup>20</sup>.

*Reuter* ist mit diesem Gedankengang des Bundesgerichtshofs nicht einverstanden: Die Mitglieder dürften zwar bis auf »Widerruf« darauf vertrauen, daß das Registergericht den Verein nicht zu Unrecht gemäß § 21 BGB in das Vereinsregister eingetragen hat. Dagegen sei nicht ersichtlich, worauf das Vertrauen der Mitglieder gegründet sein könnte, eine nicht aus der Satzung erkennbare wirtschaftliche Betätigung sei noch durch das Nebenzweckprivileg gedeckt und daher keine Rechtsformverfehlung. Das Nichteinschreiten der Verwaltungsbehörde nach § 43 Abs. 2 BGB könne schon deshalb keinen geeigneten Vertrauenstatbestand setzen, weil Vereine – anders als Stiftungen – keiner laufenden Verwaltungsaufsicht unterlägen. Und selbst bei Kenntnis der Rechtsformverfehlung sei der Entzug der Rechtspersönlichkeit nicht die Regel, sondern die Ausnahme<sup>21</sup>. Nun mag es zutreffen, daß die Rechtsformkontrolle durch die Verwaltungsbehörden in der Praxis zumindest partiell versagt<sup>22</sup>. Aber die Behauptung, angesichts der Passivität der Behörden fehle es an einem geeigneten Vertrauensstatbestand, erscheint zu pauschal, zumal die Mitglieder in der Regel ihrerseits nicht wissen werden, ob und aus welchen Gründen ausgerechnet ihr Verein ein Fall von Kontrollversagen darstellt. Jedenfalls geht es nicht an, die Tür zur Durchgriffshaftung mit der Begründung zu öffnen, daß die vom Gesetzgeber vorgesehenen Sanktionen nur unvollständig greifen<sup>23</sup>. Sofern im Bereich der Rechtsformaufsicht Mängel bestehen, sind dort Korrekturen vorzunehmen<sup>24</sup>.

18 Eingehend dazu *Segna*, Die wirtschaftliche Betätigung von Idealvereinen im Lichte des Entwurfs zur Änderung des Vereinsrechts vom 25. August 2004, Rpfleger 2006, 449, 451 f. m.w.N.

19 Eingehende Kritik dazu bei *von Hippel* (Fn. 2), S. 596 ff.

20 Wie hier *Schwarz von Berk*, in: Münch. Hdb. GesR Bd. V, 2009, § 3 Rn. 54; *Hofmeister*, Zivilrechtliche Sanktionen bei unrechtmäßig eingetragenen Wirtschaftsvereinen – Durchgriffshaftung und/oder wettbewerbsrechtliche Abmahnung, ZIP 2009, 161, 162; *Karsten Schmidt*, ZIP 2007, 605, 608 f.; *Hadding/Leuschner*, WuB II N. § 21 BGB 1.08.

21 *Reuter*, (Keine) Durchgriffshaftung der Vereinsmitglieder wegen Rechtsformverfehlung, NZG 2008, 650, 651.

22 Näher dazu sogleich unter 2.

23 So tendenziell *Reuter*, NZG 2008, 650, 651 f., der diese Tür freilich sogleich wieder mit der Begründung schließt, eine Durchgriffshaftung sei z.T. nicht sachgerecht, z.T. nicht verhältnismäßig.

24 So auch *Karsten Schmidt*, ZIP 2007, 605, 608 f., 611 ff.

2. Rechtsformkontrolle als ausreichendes Schutzinstrument?

Über die Notwendigkeit solcher Korrekturen etwas eingehender nachzudenken, bietet das »Kolpingwerk«-Urteil deshalb Anlaß, weil der II. Zivilsenat den Standpunkt vertritt, die gesetzlichen Sanktionen der §§ 159, 142 FGG, 43 Abs. 2 BGB seien nach derzeitiger Gesetzeslage grundsätzlich »zum Schutz des Rechtsverkehrs ausreichend«<sup>25</sup>. Diese lakonische Einschätzung überrascht, gibt es doch eine ganze Reihe von Stimmen, die das gegenwärtige System der Rechtsformkontrolle für defizitär halten<sup>26</sup>.

a) Ausgangslage: Kompetenzspaltung

Um beurteilen zu können, wie es tatsächlich um die Wirksamkeit der §§ 159, 142 FGG, 43 Abs. 2 BGB bestellt ist, muß man sich zunächst noch einmal vor Augen halten, in welchem Verhältnis diese Bestimmungen zueinander stehen: Die Registergerichte machen von ihrer Löschungsbefugnis nur in den seltenen Fällen Gebrauch, in denen sich der Charakter als Wirtschaftsverein aus der Satzung ergibt (offene Rechtsformverfehlung). Die Fälle der verdeckten Rechtsformverfehlung – ein Verein verfolgt satzungswidrig einen wirtschaftlichen Hauptzweck – werden hingegen als alleinige Angelegenheit der Verwaltungsbehörden betrachtet<sup>27</sup>. Damit kommt in der Tat die Gefahr ins Spiel, daß die Rechtsformaufsicht weniger vom Normzweck der §§ 21, 22 BGB als von politischen Erwägungen geleitet wird. Das BVerwG hat zwar den Ermessensspielraum der Verwaltungsbehörden, auf den die »Kann«-Formulierung des § 43 Abs. 2 BGB hindeutet, dahin eingeschränkt, daß mit der Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes die Entziehung der Rechtsfähigkeit grundsätzlich vorgezeichnet ist und Ermessenserwägungen nur in atypischen Fällen geboten sind<sup>28</sup>. Die Befürchtung, daß die Behörden in erster Linie politisch mißliebige Fälle herausgreifen, in bestimmten unverfügbaren Bereichen dagegen größere Toleranz walten lassen, ist damit jedoch nicht ausgeräumt<sup>29</sup>.

25 BGHZ 175, 12, 20 = ZIP 2008, 364, 366 (Rz. 21).

26 Siehe aus jüngerer Zeit neben *Reuter* (siehe Fn. 21 nebst dem dazugehörigen Text) noch *von Hippel* (Fn. 2), S. 598; *Karsten Schmidt*, ZIP 2007, 605, 611 ff.; *ders.*, Privatisierung der Rechtsformkontrolle durch Konkurrentenklagen im Nonprofit-Bereich? – Nachdenken über Grenzen der UWG-Praxis unter Geltung der §§ 3, 4 UWG –, in: Gedächtnisschrift für Walz, 2008, S. 677, 680; *Segna*, Rpfleger 2006, 449, 453 f.; *Wolff* (Fn. 2), S. 349, 370; unkritisch dagegen *Seltmann*, Rechtsfolgen der wirtschaftlichen Betätigung von Idealvereinen – Bemerkungen zur Kolpingwerk-Entscheidung des BGH vom 10.12.2007, II ZR 239/05, DStR 2008, 1443, 1446.

27 KG, NJW-RR 1993, 187, 188; LG Hanau, NJW-RR 2002, 102, 103; MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 17), §§ 21, 22 Rn. 70; a.A. *Karsten Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 239 ff., nach dessen Ansicht jeder Eintragungsmangel in die Zuständigkeit des Registergerichts gehört.

28 BVerwGE 105, 313, 322 – Scientology.

29 Siehe die Beobachtung von *Karsten Schmidt*, Zur Amtslöschung unrechtmäßig eingetragener Wirtschaftsvereine – Plädoyer für eine Besinnung auf das Registerrecht, NJW 1993, 1225, 1226; sehr deutlich unlängst *Reuter*, NZG 2008, 650, 651, wonach die gegenwärtige

b) Verwaltungspraxis zu § 43 Abs. 2 BGB

Um zuverlässig einschätzen können, ob und in welchem Maße diese Befürchtung berechtigt ist, bedürfte es allerdings einer breitflächig angelegten Ermittlung und Analyse der Verwaltungspraxis, wie *Karsten Schmidt* sie – mit einem über § 43 Abs. 2 BGB hinausgreifenden Ansatz – schon einmal in den 1980er Jahren vorgenommen hat<sup>30</sup>. Eine solche Untersuchung kann im Rahmen dieses Beitrags nicht geleistet werden. Doch hat der Verfasser versucht, durch eine Umfrage bei 14 mehr oder weniger zufällig ausgewählten Behörden einen zumindest partiellen Einblick in die Verwaltungspraxis zu gewinnen<sup>31</sup>. Von den 13 eingegangenen Antwortschreiben war nicht jedes so aussagekräftig, daß es genauere Aufschlüsse über die Handhabung des § 43 Abs. 2 BGB zuließe. Vier Schreiben waren aber recht informativ und sollen hier deshalb in Auszügen wiedergegeben werden:

- Das *Kreisverwaltungsreferat der Landeshauptstadt München*<sup>32</sup> hat im Zeitraum zwischen 1991 und 2008 etwa 25 Verfahren nach § 43 Abs. 2 BGB eingeleitet, von denen heute noch elf Verfahren näher belegt werden können. Drei dieser elf Verfahren endeten mit der Entziehung der Rechtsfähigkeit. Betroffen waren ein Verein, der gegen Entgelt spirituelle Seminare und Beratungen im In- und Ausland anbot, eine Untergliederung der Scientology-Kirche<sup>33</sup> sowie ein Verein, der einen Verlag unterhielt, Anzeigenkunden akquirierte und eine vorrangig gewerbliche Broschüre vertrieb. In drei anderen Fällen wurden eher »pragmatische« Lösungen erreicht: Die umstrittene wirtschaftliche Betätigung wurde in eine Tochtergesellschaft »ausgelagert« – in einem Fall (Veranstaltung von Konzerten) in eine GmbH, in einem anderen Fall (Betreiben einer Werbeagentur für die Mitglieder) in eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts<sup>34</sup> – oder in der beanstandeten Form eingestellt. In

Rechtslage den zuständigen Behörden »nahezu unbeschränkt Handeln nach politischer Opportunität ermöglicht«.

30 *Karsten Schmidt*, *Verbandszweck* (Fn. 27), S. 213 ff. (zur Konzessionierungspraxis im Rahmen von § 22 BGB) und S. 246 ff. (zur Entziehungspraxis im Rahmen von § 43 Abs. 2 BGB).

31 Die Fragen lauteten: »1. Wie viele Entziehungsverfahren nach § 43 Abs. 2 BGB hat Ihre Behörde in den letzten zehn Jahren eingeleitet? 2. Aus welchen Gründen wurden die Verfahren eingeleitet? Von welcher Art war die wirtschaftliche Betätigung, die zur Einleitung des Verfahrens geführt hat? 3. Wie viele dieser Verfahren endeten mit der Entziehung der Rechtsfähigkeit? 4. Falls in einem Verfahren von der Entziehung abgesehen wurde: Welche Gründe waren dafür ausschlaggebend? Beruhte dies auf einer Ermessensentscheidung? 5. Ist die Tatsache, daß ein eingetragener Verein als Alleingesellschafter eine oder mehrere Tochterkapitalgesellschaften (z. B. in Form der GmbH) beherrscht, aus Ihrer Sicht eine zur Entziehung der Rechtsfähigkeit berechtigende Rechtsformverfehlung?«

32 Schreiben vom 14. Oktober 2008.

33 Die dagegen gerichtete Klage des Vereins wurde vom VG München (*GewArch* 2000, 334) abgewiesen, hatte aber vor dem BayVGH Erfolg (Urt. v. 2. November 2005, 4 B 99.2582, Leitsatz abgedruckt in *NVwZ-RR* 2006, 297). Zur uneinheitlichen Entscheidungspraxis bezüglich der Scientology-Vereine siehe *Segna*, *Die Scientology Church: (k)ein wirtschaftlicher Verein?*, *NVwZ* 2004, 1446 ff.

34 Man wird annehmen dürfen, daß die GbR nicht vom Verein, sondern von dessen Mitgliedern gegründet wurde. Denn die Beteiligung des Vereins als persönlich haftender Gesell-

drei weiteren Fällen<sup>35</sup> konnte der Vorwurf der Rechtsformverfehlung nicht belegt oder entkräftet werden. Die Beherrschung einer oder mehrerer Tochtergesellschaften durch einen eingetragenen Verein erfüllt nach Ansicht des Kreisverwaltungsreferats München nicht den Tatbestand der Rechtsformverfehlung. Die Behörde verweist insoweit auf das Beispiel des ADAC und das gleichnamige BGH-Urteil von 1982<sup>36</sup>.

- Das *Regierungspräsidium Stuttgart*<sup>37</sup> leitet jährlich im Schnitt fünf Verfahren nach § 43 Abs. 2 BGB ein, von denen etwa zwei mit der Entziehung der Rechtsfähigkeit enden. Die meisten Verfahren gehen auf die Initiative des Registergerichts oder der Kriminalpolizei, einige auch auf Anzeigen von Privatpersonen zurück. In einigen Fällen ging es um die Förderung der Prostitution oder des Glücksspiels, andere Fälle betrafen unter dem Deckmantel des Naturschutzes agierende Vereine, deren wahres Ziel darin bestand, nach dem sog. Schneeballsystem Mitglieder zu werben und überteuerte Postkarten zu verkaufen. Bei anderen Vereinen war zu prüfen, ob es sich in Wahrheit um »Mandantenbeschaffungsvereine« für Rechtsanwaltskanzleien, Steuerberaterbüros und Vermögensanlagebüros handelte. Ein Verbraucherschutzverein hatte es sich zur Aufgabe gemacht, in Werbe- und Kleinanzeigen Fehler aufzuspüren, die Händler abzumahnern und dafür eine »Bearbeitungsgebühr« in Rechnung zu stellen<sup>38</sup>. Das Regierungspräsidium Stuttgart betrachtet die Entscheidung nach § 43 Abs. 2 BGB zwar als Ermessensentscheidung, machte mit Rücksicht auf den eingeschränkten Gläubigerschutz, den die Rechtsform des Vereins gewährt, von seinem Ermessen bislang aber immer in der Weise Gebrauch, daß es bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen dem betroffenen Verein die Rechtsfähigkeit entzog (»stringente Handhabung«). Die Tatsache, daß ein eingetragener Verein als Alleingesellschafter eine oder mehrere Kapitalgesellschaften beherrscht, stellt nach Ansicht des Regierungspräsidiums nicht automatisch eine Rechtsformverfehlung dar. In diesen Fällen, insbesondere bei Sportvereinen mit Lizenzspielerabteilungen, erscheine aber eine Umwandlung erwägenswert, da hier eine Überschreitung des Nebenzweckprivilegs naheliege. Eine Konzession nach § 22 BGB scheide wegen der Subsidiarität der Rechtsform des wirtschaftlichen Vereins aus<sup>39</sup>. Ein örtliches, isoliert gegen ei-

schafter der GbR wäre nicht geeignet gewesen, den Vorwurf der Rechtsformverfehlung zu beseitigen; *Sauter/Schweyer/Waldner*, Der eingetragene Verein, 18. Aufl. 2006, Rn. 46.

- 35 Begutachtung von Wohnimmobilien gegen ein besonderes, d. h. nicht im Mitgliedsbeitrag enthaltenes Entgelt; Durchführung von Segeltörns gegen Entgelt; Betrieb einer Online-Community mit 110.000 Mitgliedern und Durchführung einer jährlichen Conventionsveranstaltung mit über 140.000 Besuchern.
- 36 BGHZ 85, 84.
- 37 Schreiben vom 29. August 2008, Az. 15/1113-0.
- 38 Ob ein Verein, dessen einzige Aktivität darin besteht, Abmahnkosten einzutreiben, als nichtwirtschaftlicher Verein einzuordnen ist, ist umstritten; verneinend *Palandt/Heinrichs/Ellenberger*, BGB, 67. Aufl. 2008, § 21 Rn. 7 und *Sauter/Schweyer/Waldner* (Fn. 34), Rn. 57a; bejahend *MünchKomm-BGB/Reuter* (Fn. 17), §§ 43, 44 Rn. 10; *Karsten Schmidt*, Verbandszweck (Fn. 27), S. 255 ff., 270 ff. andererseits. Die Frage hat trotz § 8 Abs. 3 Nr. 2 UWG offenbar noch nicht ganz ihre praktische Relevanz verloren.
- 39 Insoweit a.A. *MünchKomm-BGB/Reuter* (Fn. 17), §§ 21, 22 Rn. 26 mit der Erwägung, daß die ausschließlich wirtschaftliche Ausrichtung, wie sie mit der Rechtsform der AG oder

- nen (Konzern-)Verein gerichtetes Verfahren nach § 43 Abs. 2 BGB hält die Behörde allerdings nicht für sachdienlich. Ein solches Verfahren könnte das Image und die ideelle Vereinstätigkeit ohne materiellen Anlaß beeinträchtigen und erscheine auch politisch bisher nicht gewollt. Immerhin spiele sich das Vereinsleben, insbesondere die Bundesliga, unter den Augen der Öffentlichkeit und der Politik häufig in der überkommenen Rechtsform des e.V. ab. Vorzuziehen sei daher ein bundesweit abgestimmtes Signal und Vorgehen, nicht zuletzt aus Gründen der nationalen und internationalen Wettbewerbsneutralität der deutschen Sportstandorte.
- Das *Regierungspräsidium Freiburg*<sup>40</sup> leitet jährlich im Schnitt zwei Verfahren nach § 43 Abs. 2 BGB ein. Betroffen waren zuletzt in erster Linie kleine Vereine, mit denen Einzelpersonen eine erwerbswirtschaftliche Betätigung versucht haben (Versicherungsvereine, soziale Hilfsdienste u.ä.). Zur Entziehung kam es in den letzten fünf Jahren in vier Fällen. Das Regierungspräsidium vertritt die Ansicht, daß die Gründung einer oder mehrerer Kapitalgesellschaften durch einen Verein eine Rechtsformverfehlung darstellt. Die Beurteilung allein unter dem Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes werde der Organisationsform des Vereins nicht gerecht, da die allgemeine Verkehrsauffassung einem eingetragenen Verein primär ideale Ziele unterstelle. Doch sei es – schon mangels Antragstellung – nicht möglich, auch nur annähernd die Wahrung der richtigen Rechtsform zu überwachen, so daß die Gründung von Kapitalgesellschaften längst gängige Praxis geworden sei. Das Regierungspräsidium ist daher der Meinung, daß der wirtschaftliche Verein entbehrlich geworden ist und die Betätigung der Vereine ausschließlich steuerrechtlich geregelt werden sollte.
  - Die *Bezirksregierung Düsseldorf*<sup>41</sup> hat in den letzten zehn Jahren elf Verfahren nach § 43 Abs. 2 BGB eingeleitet, überwiegend nach Anzeigen der Registergerichte oder von Konkurrenten. Vier endeten mit der Entziehung der Rechtsfähigkeit. Die Verfahren richteten sich z. B. gegen Vereine, die überbeuerte Esoterik-Weiterbildungen oder Krankenversicherungen anboten, Zeitschriften vertrieben oder allein zum Zwecke der Kundenakquisition gegründet wurden. In ausdrücklicher Opposition zum ADAC-Urteil ist die Bezirksregierung der Meinung, daß eine ausgelagerte Wirtschaftstätigkeit dem Verein als eigene zuzurechnen ist. Die durch die Rechtsprechung zugelassene Ausweitung der wirtschaftlichen Betätigung von Idealvereinen, die freilich zwangsläufig zu einer eher restriktiven Entziehungspraxis führe, hält sie für gefährlich und verfehlt. Der Schutz des Rechtsverkehrs sei durch die Regelung des § 43 Abs. 2 BGB nicht mehr gegeben. Die Bezirksregierung weist außerdem auf das Fehlen von Berichtspflichten des Vereins gegenüber dem Registergericht hin, die eine Kontrolle der wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglichen würden. Der Behörde selbst würden nur einzelne Fälle bekannt, deren Überprüfung sich außerdem schwierig gestalte, da als Quellen der Tatsachenermittlung lediglich der Verein und die meist nicht aussagekräftige Vereinsregisterakte zur Verfügung stünden.

GmbH eintrete, den immerhin auch noch vorhandenen sportlich ideellen Zielen des Profisports nicht gerecht werde.

40 Schreiben vom 2. September 2008, Az. 22-0521.1.

41 Schreiben vom 2. September 2008, Az. 21.15.01.02.

Es versteht sich, daß es sich hierbei lediglich um eine Momentaufnahme handelt, die keine rechtstatsächlich voll abgesicherten Schlußfolgerungen zuläßt. Aber diese Momentaufnahme deutet doch darauf hin, daß

- in einigen Bereichen (Profisport!) allein aus politischen Gründen von der Sanktion des § 43 Abs. 2 BGB abgesehen wird;
- das ADAC-Urteil beispielsweise in München akzeptiert, anderswo aber kritisch gesehen wird;
- die Rechtsformaufsicht durch die Verwaltungsbehörden mit erheblichen Informationsproblemen zu kämpfen hat;
- eine »richtige« Anwendung der geltenden vereinsrechtlichen Vorschriften, bei der nach Ansicht der Bundesregierung eine Umgehung der für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften bestehenden Normativbedingungen durch die Rechtsform des eingetragenen Vereins ausgeschlossen wäre<sup>42</sup>, in der Praxis nicht durchgängig stattfindet;
- die §§ 159, 142 FGG, 43 Abs. 2 BGB entgegen der Ansicht des Bundesgerichtshofs nicht zum Schutz des Rechtsverkehrs ausreichen.

### c) Lösungsvorschläge

aa) Sucht man nun nach Mitteln und Wegen zur Effektivierung der Rechtsformkontrolle<sup>43</sup>, so geht ein – vom *Verfasser* unterstützter – Vorschlag dahin, die Zuständigkeit für beide Arten der Rechtsformverfehlung bei den Amtsgerichten zu konzentrieren und zugleich klarzustellen, daß die Eintragung eines Vereins, die nicht oder nicht mehr nach § 21 BGB zulässig ist, von Amts wegen zu löschen ist<sup>44</sup>. Der vom Bundesministerium der Justiz im August 2004 vorgelegte, nach heftiger Kritik<sup>45</sup> allerdings zurückgezogene »Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Vereinsrechts« hatte insoweit – aber auch nur insoweit – den richtigen Weg eingeschlagen. Eine signifikante Verbesserung der Rechtsformaufsicht wird sich allerdings nur erreichen lassen, wenn außerdem gewährleistet würde, daß die Amtsgerichte mit den dafür notwendigen Informationen versorgt werden. Die vom *Verfasser* zur Diskussion gestellten Rech-

42 Antwort der Bundesregierung auf die kleine Anfrage der FDP-Bundestagsfraktion zur Mißbrauchsanfälligkeit vereinsrechtlicher Vorschriften, BT-Drucks. 16/2108, S. 3.

43 Auf die in jüngster Zeit intensiver diskutierten Ansätze zur Konkretisierung und Begrenzung des Nebenzweckprivilegs *de lege ferenda* kann hier nicht eingegangen werden; siehe dazu kritisch *Segna*, Rpfleger 2006, 449, 452 f.; *Terner*, Rpfleger 2005, 296, 299.

44 So schon *Karsten Schmidt*, Der bürgerlich-rechtliche Verein mit wirtschaftlicher Tätigkeit, AcP 182 (1982), 1, 59; *ders.*, NJW 1993, 1225, 1228; *ders.*, in: Gedächtnisschrift für Walz (Fn. 26), S. 677, 687; ferner *Segna*, Rpfleger 2006, 449, 453 f.; zuletzt *Schwarz von Berk* (Fn. 20), § 3 Rn. 64; *Hofmeister*, ZIP 2009, 161, 165.

45 Siehe die Beiträge von *Arnold*, Die geplante Vereinsrechtsreform – Fortschritt oder Irrweg?, DB 2004, 2143 ff.; *Beuthien*, Künftig alles klar beim nichteingetragenen Verein?, NZG 2005, 493 ff.; *Hadding*, Zu einer geplanten Änderung des Vereinsrechts, ZGR 2006, S. 137 ff.; *Heermann*, Die geplante Reform des deutschen Vereinsrechts, ZHR 170 (2006), 247 ff.; *Reuter*, Die Reform des Vereinsrechts, NZG 2005, 738 ff.; *Segna*, Rpfleger 2006, 449 ff.; *Terner*, Der »Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Vereinsrechts«, Rpfleger 2005, 296 ff.

nungslegungs- und Publizitätspflichten für Großvereine könnten ein erster Schritt zur Beseitigung des Informationsproblems sein<sup>46</sup>. Erwägenswert, wegen des damit verbundenen Aufwands aber nicht unproblematisch erscheint ferner eine Pflicht der Vereine zur periodischen Unterrichtung des Amtsgerichts in Anlehnung an die in den jeweiligen Landesstiftungsgesetzen geregelte Pflicht der Stiftungen zur Unterrichtung der Aufsichtsbehörde<sup>47</sup>.

bb) Mit Skepsis zu betrachten sind hingegen alle Ansätze einer Privatisierung der Rechtsformkontrolle dergestalt, daß die Vereinsmitglieder und Konkurrenten in die Durchsetzung der §§ 21, 22 BGB einbezogen werden. Zwar läßt sich schon *de lege lata* unschwer begründen, daß Mitglieder ihren Verein mittels einer Unterlassungs- und Beseitigungsklage in die Schranken weisen können, wenn der Vorstand zu eintragungsschädlichen, weil über das Nebenzweckprivileg hinausreichenden Aktivitäten übergeht. Die schwammigen Konturen des Nebenzweckprivilegs machen sich aber auch in diesem Fall der »faktischen« Zweckänderung als praktisches Hindernis bemerkbar, abgesehen davon, daß nur die wenigsten Mitglieder bereit sein werden, gegen ihren eigenen Verein vorzugehen<sup>48</sup>.

Der Anreiz von Mitbewerbern, eine Rechtsformverfehlung zu verfolgen, ist ungleich größer. Einer auf die §§ 3, 4 Nr. 11 UWG, d. h. auf den Gesichtspunkt des Rechtsbruchs gestützten Unterlassungsklage steht jedoch nach geltendem Recht entgegen, daß es sich bei den §§ 21, 22 BGB nicht um Vorschriften handelt, die auch dazu bestimmt sind, im Interesse der Marktteilnehmer das Marktverhalten zu regeln. Da diese Vorschriften bereits die Teilnahme am Geschäftsverkehr an sich bestimmten Beschränkungen unterwerfen, sind sie vielmehr den Marktzutrittsregelungen zuzurechnen, die nicht von § 4 Nr. 11 UWG erfaßt werden<sup>49</sup>. Aber auch *de lege ferenda* empfiehlt es sich nicht, die rechtspolitischen Mängel der staatlichen Rechtsformaufsicht durch die Zulassung einer wettbewerbsrechtlichen Konkurrentenklage zu kompensieren. So hat *Karsten Schmidt*<sup>50</sup> unlängst auf die Sachferne der Wettbewerbskammern und -senate und damit auf ein Problem hingewiesen, daß schon im ADAC-Fall zutage getreten ist, der bekanntlich vom I. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs entschieden wurde<sup>51</sup>. Außerdem hat er auf die Gefahr aufmerksam gemacht, daß die Be-

46 Siehe dazu ausführlich *Segna*, Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen – Reformbedarf im deutschen Recht, DStR 2006, 1568 ff. und zuletzt *ders.*, Rpfleger 2006, 449, 454 f.: nach bestimmten Größenkriterien abgestufte Rechnungslegungs- und Prüfungspflichten für Großvereine, verbunden mit der Pflicht, den Jahresabschluß und Lagebericht zum Vereinsregister einzureichen und in das Internet einzustellen.

47 Vgl. z.B. § 7 Nr. 2 Hessisches StiftG.

48 Ausführlich dazu *Segna*, Vorstandskontrolle in Großvereinen, 2002, S. 124 m.w.N.

49 *Köhler*, in: Hefermehl/Köhler/Bornkamm, UWG, 26. Aufl. 2008, § 4 Rn. 11.45; *Hofmeister*, ZIP 2009, 161, 164; *Karsten Schmidt*, in: Gedächtnisschrift für Walz (Fn. 26), S. 677, 681 ff.; im Ergebnis anders *Hadding/Leuschner*, WuB II N. § 21 BGB 1.08, nach deren Ansicht den §§ 21, 22 BGB eine sekundäre Schutzfunktion zugunsten des Wettbewerbs zukommt.

50 In: Gedächtnisschrift für Walz (Fn. 26), S. 677, 687.

51 Siehe MünchKomm-BGB/*Reuter* (Fn. 17), §§ 21, 22 Rn. 50, nach dessen Ansicht die Schwächen des ADAC-Urteils dafür sprechen, »dem BGH, namentlich dem für das Vereins- und Gesellschaftsrecht eigentlich zuständigen 2. Senat, Gelegenheit zu einer nochmaligen, weniger problemblinden Stellungnahme zu geben«.

rechtigung einer Registereintragung ohne jede Bindung des Registergerichts in mehreren Prozessen geprüft wird und es zu widersprüchlichen rechtskraftfähigen Entscheidungen kommt. Eine Bindung der Registergerichte an Prozeßentscheidungen könnte zwar gesetzlich festgelegt werden (vgl. § 16 Abs. 2 HGB), wäre aber keine befriedigende Lösung. All diese Nachteile sprechen dafür, es zunächst mit einer Konzentration der Rechtsformaufsicht bei den Amtsgerichten zu versuchen<sup>52</sup>.

### 3. Zurechnung ausgegliederter Geschäftsbetriebe

Keinen Fortschritt hat das »Kolpingwerk«-Urteil gebracht, soweit es um das schwierige Problem der Zurechnung ausgegliederter Geschäftsbetriebe geht. Wie bereits erwähnt, hatte das OLG Dresden den KBS e.V. mit der Begründung als Wirtschaftsverein i. S. von § 22 BGB qualifiziert, die wirtschaftlichen Betätigungen des Vereins selbst und der von ihm beherrschten Gesellschaften mbH müßten als Einheit behandelt werden. Ausschlaggebend war für das OLG die – aus dem Bericht des Insolvenzverwalters hervorgehende – Tatsache gewesen, daß die einzelnen Beteiligungsgesellschaften wie unselbständige Betriebsabteilungen geführt wurden. In der fehlenden organisatorischen und ökonomischen Verselbständigung der Gesellschaften hatte das Gericht die Gefahr einer weitgehenden Aushöhlung der §§ 21 ff. BGB gesehen, die bekanntlich nicht das gleiche Gläubigerschutzniveau aufweisen wie die Normativbestimmungen des Handelsvereinsrechts<sup>53</sup>. Warum sich diese Gefahr im Fall einer qualifiziert-faktischen Beteiligung in einem Maße erhöht, daß zum Schutz der Vereinsgläubiger eine Zurechnung geboten ist, machte das Dresdner Urteil aber nicht plausibel. Unter Geltung der früheren Rechtsprechung zum qualifiziert-faktischen GmbH-Konzern hätte man noch argumentieren können, daß (auch) ein Verein, der die von ihm beherrschten Gesellschaften wie unselbständige Betriebsabteilungen behandelt, dem – mit den §§ 21, 22 BGB nicht zu vereinbarenden – Risiko einer Verlustausgleichspflicht analog § 302 Abs. 1 AktG ausgesetzt ist<sup>54</sup>. Aber seitdem der BGH die Haftungsfigur des qualifiziert-faktischen Konzerns verabschiedet hat<sup>55</sup>, lautet die entscheidende Frage, ob das nunmehr bestehende Risiko einer Existenzvernichtungshaftung oder einer Haftung wegen Verletzung der mitgliedschaftlichen Treuepflicht<sup>56</sup> ausreicht, um eine Zurechnung zu rechtfertigen. Darüber läßt sich streiten<sup>57</sup>. Nicht streiten läßt sich allerdings darüber, daß der Blickwinkel des ADAC-

52 *Karsten Schmidt*, in: Gedächtnisschrift für Walz (Fn. 26), S. 677, 687; a.A. *Schwarz von Berk* (Fn. 20), § 3 Rn. 64.

53 OLG Dresden, ZIP 2005, 1680, 1685 ff.

54 Siehe *Menke*, Die wirtschaftliche Betätigung nichtwirtschaftlicher Vereine, 1998, S. 203 ff.

55 Siehe zunächst BGHZ 149, 10 – Bremer Vulkan und die abermalige Anpassung des Haftungskonzepts in BGHZ 173, 246 – Trihotel. Eingehend zur Entwicklung *Habersack*, in: Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, Anh. § 318 AktG Rn. 33 ff.

56 Zu den Schranken der nachteiligen Einflußnahme auf eine abhängige GmbH siehe *Habersack*, in: Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, Anh. § 318 AktG, Rn. 22 ff.

57 Für eine Zurechnung im vorliegenden Fall *Schwarz von Berk* (Fn. 20), § 3 Rn. 52; *Hofmeister*, ZIP 2009, 161, 163 in Fn. 18; *Karsten Schmidt*, ZIP 2007, 605, 609; zuvor schon

Urteils aus dem Jahre 1982 ein zu enger war. Der I. Zivilsenat hatte damals eine Zurechnung ausgelagerter Geschäftsbetriebe mit der Begründung verneint, den Belangen des Verkehrsschutzes sei Genüge getan, wenn und soweit die Wirtschaftstätigkeit von einer juristisch und organisatorisch selbständigen Gesellschaft des Handelsrechts betrieben wird, die *ihren* Gläubigern »alle mit der Rechtsform einer solchen Gesellschaft verbundenen Sicherheiten bietet«<sup>58</sup>. Die Interessen der *Vereinsgläubiger*, um deren Schutz es den §§ 21, 22 BGB doch eigentlich geht, hatte der Senat vollständig ausgeblendet<sup>59</sup>.

Die »Kolpingwerk«-Entscheidung des Bundesgerichtshofs erweckt an zwei Stellen den Eindruck, als habe der II. Zivilsenat sich die »Einheitsbetrachtung« des Oberlandesgerichts zu eigen gemacht: An einer Stelle heißt es, daß die den Bekl. zu 3) bis 6) angelastete Überschreitung des Nebenzweckprivilegs – »mag sie auch erheblich gewesen sein« – keinesfalls einen Haftungsdurchgriff rechtfertige<sup>60</sup>. Die andere Stelle ist jener Passus, der besagt, daß die durch die Eintragung erworbene Rechtsfähigkeit nicht dadurch wegfällt, »dass – wie hier – zu einem späteren Zeitpunkt bei dem Verein die Eintragungsvoraussetzungen nicht mehr vorliegen«<sup>61</sup>. Freilich lassen die Urteilsgründe nicht genau erkennen, welche wirtschaftlichen Betätigungen – die des KBS e.V. selbst oder die seiner Gesellschaften – der II. Zivilsenat dabei vor Augen hat. Verallgemeinerungsfähige Aussagen zur Vereinsklassenabgrenzung und insbesondere zur »ADAC«-Debatte lassen sich der Entscheidung deshalb nicht entnehmen<sup>62</sup>. Man wird vermuten dürfen, daß der II. Zivilsenat deutlichere Worte gewählt hätte, hätte er die Rechtsprechung des I. Zivilsenats korrigieren und damit eine seit Jahrzehnten gängige Praxis in eine andere Richtung lenken wollen. Der Streit um das ADAC-Urteil wird also weitergehen.

## VI. Zusammenfassung in Thesen

1. Die vom OLG Dresden postulierte Durchgriffshaftung wegen Rechtsformverfehlung ist abzulehnen. Dem BGH ist darin zuzustimmen, daß sich die Vereinsmitglieder auf die mit der Eintragung in das Vereinsregister verbundene Haftungsbeschränkung verlassen können müssen, solange der Verein nicht auf dem Weg über die §§ 159, 142 FGG oder § 43 Abs. 2 BGB seine Rechtsfähigkeit verliert.

allgemeiner unter Hinweis auf eine mögliche Haftung des herrschenden Vereins wegen Treupflichtverletzung *ders.*, Verbandszweck (Fn. 27), S. 127 f.; a.A. *Habersack*, Gesellschaftsrechtliche Fragen der Umwandlung von Sportvereinen in Kapitalgesellschaften, in: Scherrer (Hrsg.), Sportkapitalgesellschaften, 1998, S. 45, 52 (im Hinblick auf die Treupflicht eines Aktionärs).

58 BGHZ 85, 84, 89 f.

59 Zusammenfassung der Kritik am ADAC-Urteil bei *Segna*, Publizitätspflicht eingetragener Vereine?, DB 2003, 1311, 1313 m.w.N. Eine ausführliche Analyse der Entscheidungsgründe aus heutiger Sicht findet sich bei *Henze*, Ein neuer Blick auf das ADAC-Urteil, in: Walz u.a. (Hrsg.), Nonprofit Law Yearbook 2004, 2005, S. 17, 24 ff.

60 BGHZ 175, 12, 19 = ZIP 2008, 364, 366 (Rz. 17).

61 BGHZ 175, 12, 19 = ZIP 2008, 364, 366 (Rz. 19).

62 So wohl auch die Deutung von *Hüttemann/André Meyer*, LMK 2008, 256400.

2. Entgegen der Ansicht des Bundesgerichtshofs reichen die §§ 159, 142 FGG, 43 Abs. 2 BGB nach derzeitiger Gesetzeslage zum Schutz des Rechtsverkehrs nicht aus. Ein Blick auf die behördliche Aufsichtspraxis bestätigt vielmehr den im Schrifttum seit längerem vorherrschenden Eindruck, daß das gegenwärtige System der Rechtsformkontrolle nur unzulänglich funktioniert.
3. *De lege ferenda* sollte die Zuständigkeit für beide Arten der Rechtsformverfehlung bei den Amtsgerichten konzentriert werden. Zugleich sollte klargestellt werden, daß die Eintragung eines Vereins, die nicht oder nicht mehr nach § 21 BGB zulässig ist, von Amts wegen zu löschen ist.
4. Zur Vereinsklassenabgrenzung (§§ 21, 22 BGB) und zum Problem der Zurechnung ausgegliederter Geschäftsbetriebe lassen sich dem »Kolpingwerk«-Urteil keine verallgemeinerungsfähigen Aussagen entnehmen.

## VII. Summary

1. The lifting of the corporate veil postulated by the Dresden Higher Regional Court (OLG) to impose personal liability on the basis of wrong entity form should be rejected. Here the BGH view is to be endorsed that association members must be able to rely on limited liability conferred through entry in the commercial register, provided the association does not lose its legal capacity pursuant to Articles 159, 142 FGG or Article 43 paragraph 2 BGB.
2. Contrary to the view of the BGH, Articles 159, 142 FGG or Article 43 paragraph 2 BGB are not sufficient under the current legal position to protect legal dealings. Examination of official regulatory practice rather confirms the long-standing prevailing academic opinion that the current supervision system of legal forms functions inadequately.
3. From the legal policy viewpoint, competence for both forms of legal form error should be concentrated with the municipal courts. At the same time it should be made clear that any registration of an association inadmissible pursuant to Article 21 BGB should be dissolved ex officio.
4. No generalised conclusions are to be drawn from the *Kolpingwerk* judgment regarding the defining borders between classes of association (Articles 21, 22 BGB) and the problem of attributing out-sourced business operations.



# Die Umsatzbesteuerung der Mitgliedsbeiträge

JÖRG ALVERMANN

I.	Bisherige Unterscheidung nach nationalem Recht: Echte und unechte Mitgliedsbeiträge . . . . .	55	VI.	Steuerbefreiungen nach der MwStSystRL . . . . .	62
II.	EuGH-Urteil vom 21.3.2002 . . . . .	58	VII.	Anwendungsvorrang der Befreiung nach EU-Recht? . . . . .	63
III.	Ausgangslage nach der EuGH-Entscheidung – mehr Chancen als Risiken . . . . .	58	VIII.	Die gegenwärtige Rechtslage . . . . .	64
IV.	Nachfolgende Rechtsprechung . . . . .	59	IX.	Zusammenfassung . . . . .	66
V.	Unterbliebene Reaktion von Verwaltung und Gesetzgebung . . . . .	61	X.	Summary . . . . .	66

Der Bundesfinanzhof hat in mehreren aktuellen Entscheidungen noch einmal klargestellt, dass Mitgliedsbeiträge – insbesondere zu Sportvereinen – umsatzsteuerbar sein können.<sup>1</sup> Dies gibt Anlass, noch einmal die Rechtslage und Rechtsprechungsentwicklung nachzuvollziehen:

## I. Bisherige Unterscheidung nach nationalem Recht: Echte und unechte Mitgliedsbeiträge

Nach § 8 Abs. 5 KStG bleiben Beiträge, die aufgrund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, bei der Ermittlung des Einkommens ertragsteuerlich außer Ansatz. Eine entsprechende umsatzsteuerliche Befreiungsvorschrift existiert auf nationaler Ebene nicht. Dennoch lief die ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Befreiung der Mitgliedsbeiträge bislang weitgehend parallel: Allgemein wurde zwischen »echten« und »unechten« Mitgliedsbeiträgen unterschieden:<sup>2</sup> »Echte« Mitgliedsbeiträge sind nicht umsatzsteuerbar, da sie nicht für die Erfüllung von Sonderbelangen einzelner Mitglieder entrichtet werden.<sup>3</sup> »Unechte« Beiträge, die in Abhängigkeit von einer konkret bemessenen Gegenleistung des Vereins gezahlt werden, sind umsatzsteuerbar.

Mitgliedsbeiträge sind also nach bisheriger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis umsatzsteuerbar, wenn sie vom Verein lediglich zur Erfüllung seines satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecks und der allgemeinen Belange der Mitglieder vereinnahmt werden.<sup>4</sup> Sie unterliegen aber der Umsatzsteuer, wenn sie als offenes oder verdecktes

1 BFH V R 27/04 vom 9.8.2007, DStR 2007, 1719; V R 69/06 vom 11.10.2007, BFH/NV 2008, 322; XI R 59/07 vom 29.10.2008, BFH/NV 2009, 324; s. auch V R 74/07 vom 3.4.2008, DStR 2008, 1481.

2 S. auch *Nieskens*, UR 2002, 345.

3 Abschn. 4 Abs. 1 Satz 2 UStR.

4 BFH V R 40/93 vom 27.7.1995, BStBl. 1995 II, 753, 754; V R 25/76 vom 20.12.1984, BStBl. 1985 II, 176, 179.

Entgelt für eine bestimmte Leistung des Vereins gegenüber dem Mitglied gezahlt werden.<sup>5</sup> Abzustellen ist darauf, ob den Beiträgen eine konkrete Gegenleistung zuzuordnen ist, die im Hinblick auf die Zahlung der Mitgliedsbeiträge erfolgte. Die Rechtsprechung unterscheidet hierbei zwischen steuerunschädlichen Vereinsleistungen, die im Allgemeininteresse der Mitglieder stehen und anderen, entgeltlichen Leistungen, die im Sonderinteresse einzelner Mitglieder erbracht werden.<sup>6</sup> Letzteres wird insbesondere dann angenommen, wenn der Beitrag nach dem individuellen Vorteil des Mitglieds bemessen wird.<sup>7</sup> Als wesentliches Indiz für die Annahme echter Mitgliedsbeiträge wird von der Finanzverwaltung ihre gleichmäßige Erhebung nach einem für alle Mitglieder verbindlichen Bemessungsmaßstab angesehen.<sup>8</sup> Die Differenzierung nach persönlichen Kriterien (zB Alter, Einkommen, Familienstatus, Betriebsgröße) ist unschädlich. In Einzelfällen können die Vereinsleistungen jedoch auch bei gleicher Beitragszahlung umsatzsteuerbar sein: Erschöpft sich die Vereinstätigkeit im Wesentlichen in Leistungen, die den Sonderinteressen der Mitglieder dienen, ist im Hinblick auf die Mitgliedsbeiträge umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch gegeben.<sup>9</sup> Die Gefahr der Entgeltlichkeit besteht vor allem dann, wenn bestimmte Vereinsleistungen bei der Bemessung der Mitgliedsbeiträge berücksichtigt werden.<sup>10</sup> Staffelbeiträge, bei denen die Beitragshöhe vom individuellen Leistungsbezug des Mitglieds abhängig ist, indizieren (Teil)Entgeltlichkeit und damit (teilweise) Steuerpflicht des Beitrags.<sup>11</sup> Liegt Entgeltlichkeit vor, führt dies nicht automatisch zur vollen Steuerpflicht des Mitgliedsbeitrags. In der Regel verbleiben nicht steuerbare Allgemeinleistungen. Ist der Beitrag also nur teilweise Gegenleistung, ist eine Aufteilung – meist im Schätzungswege – erforderlich.<sup>12</sup>

Folgende Beispiele aus Rechtsprechung und Beratungspraxis mögen diese Abgrenzung illustrieren:

Die kostenlose Ausgabe einer Vereinszeitung und anderer Druckerzeugnisse ist überraschend häufig Anlass für die Finanzverwaltung, die (teilweise) Entgeltlichkeit der Mitgliedsbeiträge anzunehmen. Dies insbesondere dann, wenn sie besonders hochwertig gestaltet ist oder Fachliteratur darstellt, die im freien Handel gegen Entgelt erworben werden müsste.<sup>13</sup> Bei Berichterstattung über das allgemeine Vereinsle-

5 BFH V R 46/92 vom 8.9.1994, BStBl. 1994 II, 957, 958; V R 107/76 vom 4.7.1985, BStBl. 1985 II, 153, 154 f.; siehe auch V B 129/00 vom 23.1.2001, BFH/NV 2001, 940, 941.

6 So BFH I R 234/71 vom 29.8.1973, BStBl. 1974 II, 60, 62; V R 25/76 vom 20.12.1984, BStBl. 1984 II, 176; FG Berlin 8 K 8516/97 vom 11.9.2000, EFG 2001, 104, 105 rkr.; FG Baden-Württemberg 3 K 7/87 vom 19.12.1990, EFG 1992, 766; vgl. auch Abschn. 4 Abs. 1 UStR.

7 BFH XI R 84/90 vom 21.4.1993, BFH/NV 1994, 60; FG München 7 K 1332/95 vom 28.5.1999, EFG 1999, 1096, 1098.

8 Abschn. 4 Abs. 2 Satz 1 UStR.

9 BFH V R 34/96 vom 7.11.1996, BStBl. 1997 II, 366, 367; V R 128/71 vom 9.5.1974, BStBl. 1974 II, 530, 531.

10 Vgl. BFH I R 60/01 vom 18.12.2002, BFH/NV 2003, 1025, 1027.

11 S. auch Abschn. 4 Abs. 2 Satz 1 UStR.

12 BFH I 104/52 U vom 5.6.1953, BStBl. 1953 II, 212; I 25/63 U vom 9.2.1965, BStBl. 1965 III, 294; Hess. FG VIII 73/76 vom 21.9.1976, EFG 1977, 88.

13 S. Abschn. 4 Abs. 6 UStR; s. FG Düsseldorf VII 477-482/66 U vom 12.2.1969, EFG 1969, 432.

ben liegt aber keine Entgeltlichkeit vor. Die Finanzverwaltung muss darlegen, dass die Ausgabe der Zeitschrift bei der Bemessung des Mitgliedsbeitrags einbezogen wurde.<sup>14</sup>

Die Überlassung der Stallanlagen eines Reitvereins gegen höhere Mitgliedsbeiträge führt zur Steuerpflicht des gezahlten Mehrbetrags. Nach Größe des Bootes gestaffelte Beiträge an einen Bootsverein für die Bereitstellung der Liegeplätze sind steuerpflichtig.<sup>15</sup> Die Mitgliedsbeiträge zu einer Tierpension sind steuerpflichtig, wenn sich die Vereinstätigkeit letztlich darin erschöpft, den zahlenden Mitgliedern die Beaufsichtigung und Pflege ihrer Haustiere abzunehmen.

Auch die Beiträge zu Lohnsteuerhilfvereinen sind regelmäßig steuerpflichtig.<sup>16</sup> Kostenlose Rechtsberatung und Prozessvertretung können zur partiellen Steuerpflicht führen.<sup>17</sup> Die Vermittlung von Versicherungsschutz ist umsatzsteuerpflichtig.<sup>18</sup> Beschränkt sich die Vereinstätigkeit auf die Vermittlung von preisgünstigen Reisen und zinsgünstigen Darlehen, ist der gesamte Beitrag steuerpflichtiges Entgelt.<sup>19</sup> Erschöpft sich die Vereinstätigkeit in gemeinsamer Werbung und PR-Arbeit für einen überschaubaren Mitgliederkreis, kann (teilweise) Entgeltlichkeit gegeben sein.<sup>20</sup>

Jahresumlagen eines Sportvereins sind als echte Mitgliedsbeiträge nicht umsatzsteuerbar, soweit sie der Erfüllung der satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecke dienen.<sup>21</sup> Die Differenzierung zwischen aktiven und passiven Mitgliedern ist dabei unschädlich. Beiträge müssen nach einer für alle Mitglieder geltenden Staffel erhoben werden.<sup>22</sup> Allein die preisgünstige Ausgabe von Speisen und Getränken an Mitglieder führt nicht zur Steuerpflicht des Mitgliedsbeitrags.<sup>23</sup> Werden die Beiträge von Landesverbänden an den Bundesverband nach der Anzahl der in dem Landesverband zusammengefassten Sportler bemessen, führt dies noch nicht zu einer umsatzsteuerbaren Sonderleistung.<sup>24</sup> Auch die Abgabe von Jahresmarken von dem Bundesverband an den Landesverband, die als Nachweis für die Zahlung des Vereinsbeitrags gelten, führt für sich genommen noch nicht zu einer umsatzsteuerbaren Sonderleistung an die Mitgliedsverbände oder die Sportler.<sup>25</sup>

Mitgliedsbeiträge der Mitglieder eines Vereins, der es seinen Mitgliedern ermöglicht, in einem vereinseigenen Naturkostladen verbilligt einzukaufen, unterliegen unabhängig vom Umfang, in dem das einzelne Mitglied von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, der Umsatzsteuer.<sup>26</sup> Mitgliedsbeiträge an einen Wasser- und Bodenverband hat

14 BFH I R 60/01 vom 18.12.2002, BFH/NV 2003, 1025, 1027.

15 BFH V B 129/00 vom 23.1.2001, BFH/NV 2001, 940.

16 BFH I R 234/71 vom 29.8.1973, BStBl. 1974 II, 60.

17 FG Berlin 8 K 8516/97 vom 11.9.2000, EFG 2001, 104, rkr.

18 FG Berlin 8 K 8516/97 vom 11.9.2000, EFG 2001, 104, rkr.

19 BFH I R 86/85 vom 28.6.1989, BStBl. 1990 II, 550.

20 FG Baden-Württemberg 3 K 7/87 vom 19.12.1990, EFG 1992, 766; zu Haus- und Grund-eigentümerversuchen, Mieter-, Tierzucht- oder Fremdenverkehrsvereinen s. Abschn. 39, 40 KStR.

21 FG Hamburg VII 335/98 vom 16.4.2003, DStRE 2003, 110 ff., rkr.

22 FG Hamburg VII 335/98 vom 16.4.2003, DStRE 2003, 110 ff., rkr.

23 FG Münster 9 K 599/96 vom 16.4.1999, EFG 1999, 729, rkr., zu Offiziersheimgesellschaft.

24 FG Hamburg VII 245/99 vom 25.3.2002, EFG 2002, 1123.

25 FG Hamburg VII 245/99 vom 25.3.2002, EFG 2002, 1123.

26 FG Münster 5 K 4343/02 U vom 12.12.2002, EFG 2003, 650, rkr.

das Hess. Finanzgericht insgesamt als umsatzsteuerbares Entgelt behandelt, weil die Beträge im konkreten Fall nach Aufnahmebeitrag, Grundbeitrag und Nutzungsbeträgen gestaffelt wurden und nach der gesetzlichen Regelung die Beiträge insoweit erhoben werden »als die Verbandsmitglieder oder Nutzungsnießer einen Vorteil haben oder der Verband für sie ihnen obliegende Leistungen erbringt«.<sup>27</sup>

## II. EuGH-Urteil vom 21.3.2002

Die schon zuvor kritisch betrachtete<sup>28</sup> Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ist durch das EuGH-Urteil vom 21.3.2002<sup>29</sup> nachhaltig erschüttert worden.<sup>30</sup> Im Streitfall ging es um die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen eines Golfclubs, der von seinen Mitgliedern Jahresbeiträge und Eintrittsgebühren erhob. Darüber hinaus konnte der Golfplatz auch von Nichtmitgliedern gegen Zahlung einer Tagesgebühr genutzt werden. Nach der EuGH-Entscheidung ist Art. 2 Nr. 1 der seinerzeit gültigen 6. EG-Richtlinie dahingehend auszulegen, dass

»die Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins ... die Gegenleistung für die von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen darstellen können, auch wenn diejenigen Mitglieder, die die Einrichtungen des Vereins nicht oder nicht regelmäßig nutzen, verpflichtet sind, ihren Jahresbeitrag zu zahlen.«<sup>31</sup>

Nach Auffassung des EuGH steht der Umstand, dass der Jahresbeitrag als Pauschalbetrag unabhängig von der Inanspruchnahme der Leistung durch das einzelne Mitglied fällig wird, der Annahme einer entgeltlichen Leistung nicht entgegen. Die Leistung des Vereins bestehe nämlich darin, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen zur Verfügung stelle. Aus diesem Grund bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Mitgliedsbeiträgen und den vom Verein erbrachten Leistungen.

## III. Ausgangslage nach der EuGH-Entscheidung – mehr Chancen als Risiken

*Wagner* hat die Entscheidung zu Recht als »Knaller« bezeichnet.<sup>32</sup> Die Folgen sind gravierend: Nach den eindeutigen Vorgaben des EuGH ist die Zurverfügungstellung von Sportanlagen an die Mitglieder eines Vereins eine Leistung, die – unabhängig von der tatsächlichen Nutzung – pauschal von den Mitgliedern mit ihrem Jahresbeitrag abgegolten wird. Dieser Leistungsaustausch ist umsatzsteuerbar und – wenn keine

27 Hess. FG 6 V 2351/03 vom 19.3.2004, EFG 2004, 1873, rkr.

28 S. nur *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rz. 185 ff. (Mai 2008).

29 EuGH Rs. C-174/00 vom 21.3.2002 – *Kennemer Golf & Country Club* –, UR 2002, 320 ff. mit Anm. *Widmann*.

30 Eingehend *Nieskens*, UR 2002, 345 ff.

31 EuGH Rs. C-174/00 vom 21.3.2002 – *Kennemer Golf & Country Club* –, UR 2002, 320 ff., Rn. 36.

32 *Wagner*, UVR 2002, 158.

Befreiungsvorschrift eingreift – auch umsatzsteuerpflichtig. Erhalten die Mitglieder für ihren Beitrag eine wie auch immer geartete Gegenleistung, ist der umsatzsteuerliche Tatbestand erfüllt.<sup>33</sup>

Sind die Mitgliedsbeiträge umsatzsteuerbar, sind sie nach nationalem Recht regelmäßig auch umsatzsteuerpflichtig: § 4 Nr. 22 b UStG befreit lediglich Teilnehmergebühren von sportlichen Veranstaltungen gemeinnütziger Einrichtungen. Eine weitergehende Befreiungsvorschrift war aufgrund der früheren Rechtsprechung nicht für erforderlich erachtet worden.<sup>34</sup>

Die Umsatzsteuerpflicht muss für Vereine nicht zwingend nachteilig sein: Werden die Beiträge der Umsatzsteuer unterworfen, kann der Verein auch den gegenläufigen Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen für zur Bewirkung der Leistungen an die Mitglieder bezogene Umsätze geltend machen. Insbesondere Unternehmensverbände wissen dies bereits zu nutzen.<sup>35</sup> Fällt die Mitgliedschaft beim Mitglied in den unternehmerischen Bereich, kann wiederum der Vorsteuerabzug aus den Beitragsrechnungen gezogen werden. Aber auch sonst kann die mit einer neugewonnenen Vorsteuerabzugsberechtigung verbundene Kostenreduzierung uU zu einer Beitragssenkung genutzt werden, so dass auch nicht unternehmerische Mitglieder durch die Umsatzsteuerpflicht nicht zusätzlich belastet werden müssen.

Sind die Mitglieder nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt und kann die Umsatzsteuerpflicht beim betroffenen Verein aufgrund fehlender Investitionskosten auch sonst nicht vorteilhaft genutzt werden, führte die EuGH-Entscheidung noch nicht zu Sorge oder Handlungsbedarf: Abschn. 4 UStR gewährt dem Steuerpflichtigen Vertrauensschutz, der entweder durch zumindest analoge Anwendung des § 176 AO<sup>36</sup> oder im Billigkeitswege (§§ 163, 227 AO) zu berücksichtigen ist.

#### IV. Nachfolgende Rechtsprechung

Nach der EuGH-Entscheidung sind erst zu einem sehr späten Zeitpunkt nationale Urteile ergangen, die sich mit der Problematik eingehender befassen mussten. Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 28.11.2002 klargestellt, dass der Begründung eines Leistungsaustauschs einer Personenvereinigung gegenüber ihren Mitgliedern nicht entgegensteht, dass die Vereinigung ausschließlich gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.<sup>37</sup>

In seiner Entscheidung vom 16.1.2003 hat der BFH die Gebühren eines Abmahnvereins gegenüber Unternehmern als entgeltliche Leistung im Leistungsaustausch qualifiziert.<sup>38</sup> Der BFH hielt den Leistungsaustausch im Rahmen des Rechtsverhältnisses zwischen Verein und abgemahnten Unternehmen für gegeben, da die Ver-

33 Wagner, UVR 2002, 158.

34 S. Widmann, UR 2002, 327.

35 S. auch Widmann, UR 2002, 326.

36 S. auch Strabl, BeSt 2002, 35.

37 BFH V R 18/01 vom 28.11.2002, UR 2003, 241 ff.

38 BFH V R 92/01 vom 16.1.2003, UR 2003, 245; anders noch die Vorinstanz FG Hamburg 7 K 7416/01 vom 17.10.2001, EFG 2002, 392.

einstätigkeit auch im Interesse des Störers als Leistungsempfänger stehe, der durch die Abmahnung Gelegenheit erhält, einen kostspieligen Rechtsstreit zu vermeiden.<sup>39</sup>

Das FG Münster hat in einem Urteil vom 12.12.2002 die Beiträge der Mitglieder eines Vereins, der einen Naturkostladen betreibt, in vollem Umfang der Umsatzsteuer unterworfen.<sup>40</sup> Der Vereinsbeitrag ermöglichte es den Vereinsmitgliedern, in dem vereinseigenen Naturkostladen verbilligt einzukaufen. Das Finanzgericht hat sich in seiner Entscheidung ausdrücklich auf den EuGH bezogen und klargestellt, dass die Umsatzsteuerbarkeit unabhängig von der einzelnen Inanspruchnahme des jeweiligen Mitglieds gegeben ist.<sup>41</sup> Freilich wäre bei dem vorliegenden Sachverhalt wohl auch nach der bisherigen Rechtslage die Umsatzsteuerbarkeit erfüllt gewesen, da der Mitgliedsbeitrag offenkundig den Einzelinteressen der einzelnen Mitglieder diene.

Mitgliedsbeiträge an einen Wasser- und Bodenverband hat das Hess. Finanzgericht in seiner Entscheidung vom 19.3.2004 insgesamt als umsatzsteuerbares Entgelt behandelt, weil die Beträge im konkreten Fall nach Aufnahmebeitrag, Grundbeitrag und Nutzungsbeträgen gestaffelt wurden und nach der gesetzlichen Regelung die Beiträge insoweit erhoben werden »als die Verbandsmitglieder oder Nutzungsnießer einen Vorteil haben oder der Verband für sie ihnen obliegende Leistungen erbringt«.<sup>42</sup>

In seiner Entscheidung vom 9.8.2007 stellte der Bundesfinanzhof dann erstmalig klar, dass die Grundsätze der EuGH-Entscheidung vom 21.3.2002 selbstverständlich auf die nationale Beurteilung der Mitgliedsbeiträge zu Sportvereinen anwendbar sind.<sup>43</sup> Auf der Grundlage der EuGH-Entscheidung stellte der BFH im Falle eines Luftsportvereins fest, dass bei Sportvereinen regelmäßig »ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Vereins, den Mitgliedern Vorteile, wie Sportanlagen, zur Verfügung zu stellen, und den Mitgliedsbeiträgen« besteht. Die frühere anderweitige Rechtsprechung<sup>44</sup> wurde durch den Bundesfinanzhof ausdrücklich aufgegeben. Mit seiner Entscheidung vom 11.10.2007 bekräftigte der Bundesfinanzhof diese Aussagen noch einmal. Für den Fall eines Golfvereins wurde bestätigt, dass Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren Entgelt für die Leistungen eines Sportvereins an seine Mitglieder sein können.<sup>45</sup> Es komme insbesondere – so der BFH im Anschluss an die EuGH-Vorgaben – nicht darauf an, ob die Mitglieder die Vorteile tatsächlich in Anspruch nehmen.<sup>46</sup>

Mit Entscheidung vom 12.6.2008<sup>47</sup> urteilte der Bundesfinanzhof, dass die Überlassung von Kraftfahrzeugen durch einen »Carsharing«-Verein an seine Mitglieder ein umsatzsteuerbarer Vorgang ist, der dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG unterliegt. Hier brauchte der Bundesfinanzhof allerdings nicht auf die Kriterien der EuGH-Rechtsprechung zurückzugreifen, da sich die Umsatzsteuerbarkeit und der Regelsteuersatz bereits nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen ergab. Ei-

39 BFH V R 92/01 vom 16.1.2003, UR 2003, 245; s. auch *Hundt-Eßwein*, UStB 2003, 341, 342 f.

40 FG Münster 5 K 4343/02 U vom 12.12.2002, EFG 2003, 650, rkr.

41 FG Münster 5 K 4343/02 U vom 12.12.2002, EFG 2003, 651, rkr.

42 Hess. FG 6 V 2351/03 vom 19.3.2004, EFG 2004, 1873, rkr.

43 BFH V R 27/04 vom 9.8.2007, DStR 2007, 1719.

44 S. BFH V R 25/76 vom 20.12.1984, BStBl. 1985 II, 176.

45 BFH V R 69/06 vom 11.10.2007, BFH/NV 2008, 322.

46 BFH V R 69/06 vom 11.10.2007, BFH/NV 2008, 322.

47 BFH V R 33/05 vom 12.6.2008, DB 2008, 2115 = DStR 2008, 1688 = BFH/NV 2008, 1783.

ne Berufungsmöglichkeit auf die EU-Richtlinie verneinte der Bundesfinanzhof ausdrücklich, da die Überlassung der Pkw nicht im Rahmen wohlthätiger Zwecke erfolgte.

Den vorläufigen Schlusspunkt in der Entscheidungskette setzte der Bundesfinanzhof mit seiner Entscheidung vom 29.10.2008.<sup>48</sup> Für den Fall eines Vereins, dessen Satzungszweck in der Verkaufsförderung von Handelsware lag, bejahte der BFH auch hier den Leistungsaustausch. Auch die Werbung für ein von den Mitgliedern verkauftes Produkt diene dem konkreten Individualinteresse der Vereinsmitglieder. Das für einen Leistungsaustausch erforderliche Rechtsverhältnis könne sich auch aus der Satzung eines Vereins ergeben.<sup>49</sup>

Ergänzend hierzu sind zwei jüngere Entscheidungen des FG Köln ergangen: In seiner Entscheidung vom 22.1.2008 verwehrte das Finanzgericht einem gemeinnützigen Reitverein die Berufung auf die Steuerbefreiung der EU-Richtlinie.<sup>50</sup> In einer weiteren Entscheidung vom 20.2.2008 wurde auf dem Boden der EuGH-Rechtsprechung für den Fall eines gemeinnützigen Golfvereins entschieden, dass auch die Zurverfügungstellung der Golfanlage an Nichtmitglieder eine umsatzsteuerbare Leistung darstellt, die allerdings vor dem Hintergrund der EU-Richtlinie eine Steuerbefreiung ergibt.<sup>51</sup> Gegen die Entscheidung ist die Revision beim BFH anhängig.<sup>52</sup>

## V. Unterbliebene Reaktion von Verwaltung und Gesetzgebung

Die Finanzverwaltung hat auf die EuGH- und BFH-Rechtsprechung bislang nicht reagiert. Vielmehr wurde die bisherige Differenzierung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen auch in Abschn. 4 Abs. 1 UStR 2005 und 2008 übernommen.

Auf eine kleine Anfrage der FDP-Fraktion hat die Bundesregierung zur möglichen Umsatzbesteuerung von Mitgliedsbeiträgen Stellung genommen.<sup>53</sup> Demnach wurde bereits im März 2003 eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe eingesetzt. Veröffentlichte Ergebnisse hieraus liegen bislang nicht vor. Die Bundesregierung äußerte lediglich »Einschätzungen«, wonach Fördervereine grundsätzlich nicht betroffen und Sportvereine von der Umsatzsteuerpflicht grundsätzlich befreit seien. Bemerkenswert ist hierbei die Auffassung der Bundesregierung, wonach die EuGH-Entscheidung für Sportvereine zu dem »gleichen fiskalischen Ergebnis« wie die gegenwärtige Regelung in Deutschland führe, da es sich nach dem EuGH um steuerbare, aber steuerbefreite Leistungen handele.<sup>54</sup> Diese Einschätzung ist – vorsichtig formuliert – gewagt (s.u.).

48 BFH XI R 59/07 vom 29.10.2008, BFH/NV 2009, 324.

49 BFH XI R 59/07 vom 29.10.2008, BFH/NV 2009, 324.

50 FG Köln 6 K 2707/03 vom 22.1.2008, EFG 2008, 1829.

51 FG Köln 7 K 4943/05 vom 20.2.2008, DStRE 2008, 1079 ff.

52 Az. BFH: V R 31/08.

53 BT-Drucks. 15/5478 vom 10.5.2005; s. auch vorangegangene Presse-Veröffentlichungen: Kölner Stadt-Anzeiger vom 30.3.2005, Bild-Zeitung vom 12.3.2005.

54 BT-Drucks. 15/5478, 3.

## VI. Steuerbefreiungen nach der MwStSystRL

Bei der Beurteilung der Frage, ob Mitgliedsbeiträge der Umsatzsteuerpflicht unterworfen werden können, um den Vorsteuerabzug zu eröffnen, sind auch die – bislang nur rudimentär umgesetzten – Befreiungsvorschriften der 6. EG-Richtlinie zu berücksichtigen:

Art. 132 MwStSystRL normiert für bestimmte »dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten« die nachfolgenden Befreiungsvorschriften. Hervorzuheben ist hierfür, dass der Begriff der »dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten« nicht mit dem deutschen Begriff der Gemeinnützigkeit identisch ist.

»Art. 132 [Steuerbefreiungen dem Gemeinwohl dienender Umsätze]

(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer.

- l) Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, welche politische, gewerkschaftliche, religiöse, patriotische, weltanschauliche, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, an ihre Mitglieder in deren gemeinsamen Interesse gegen einen satzungsgemäß festgelegten Beitrag erbringen, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;
- m) bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben;
- n) bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten kulturellen Einrichtungen erbracht werden;
- o) Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen bei Veranstaltungen durch Einrichtungen, deren Umsätze nach den Buchstaben b, g, h, i, l, m und n befreit sind, wenn Veranstaltungen dazu bestimmt sind, den Einrichtungen eine finanzielle Unterstützung zu bringen und ausschließlich zu ihrem Nutzen durchgeführt werden, vorausgesetzt, dass die Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;

(2) Für die Zwecke des Absatzes 1 Buchstabe o können die Mitgliedstaaten alle erforderlichen Beschränkungen, insbesondere hinsichtlich der Anzahl der Veranstaltungen und der Höhe der für eine Steuerbefreiung in Frage kommenden Einnahmen, vorsehen.

Art. 133 [Kannbestimmung: Bedingungen für Steuerbefreiungen dem Gemeinwohl dienender Umsätze] Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

- a) Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.
- b) Leistung und Verwaltung dieser Einrichtungen müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse am wirtschaftlichen Ergebnis der betreffenden Tätigkeiten haben.
- c) Die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, müssen von den zuständigen Behörden genehmigt sein oder die genehmigten Preise nicht übersteigen, bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.

- d) Die Befreiungen dürfen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

Art. 134 [Gründe des Ausschlusses von Steuerbefreiungen dem Gemeinwohl dienender Umsätze] In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ausgeschlossen:

- a) sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;  
b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.«

Hervorzuheben ist auch, dass der EuGH in seiner Entscheidung vom 21.3.2002 das Merkmal »ohne Gewinnstreben« sehr weitgefasst hat: Entscheidend sei im Wesentlichen ein etwaiger Profit für die Mitglieder, nicht für den Verein. So könne selbst ein systematisch nach Überschusserzielung strebender Verein noch als Einrichtung »ohne Gewinnstreben« qualifiziert werden, wenn er die Überschüsse nicht an die Mitglieder auskehrt, sondern für die Durchführung seiner Leistungen verwendet.<sup>55</sup>

Die nationale Rechtsprechung hat die Berufungsmöglichkeit auf die EU-Richtlinie ausdrücklich bestätigt: In seiner Entscheidung vom 3.4.2008 hat der Bundesfinanzhof die Umsatzsteuerfreiheit der Leistungen eines gemeinnützigen Golfvereins nach Gemeinschaftsrecht klargestellt. Das FG Köln hat dies in seiner Entscheidung vom 20.2.2008 bestätigt.

## VII. Anwendungsvorrang der Befreiung nach EU-Recht?

Nach dem sog. Anwendungsvorrang des EU-Rechts kann sich der Steuerpflichtige auf gegenüber der nationalen Regelung günstigeres EU-Recht berufen. Auf dieser Grundlage bejaht die herrschende Ansicht zu Recht eine unmittelbare Berufungsmöglichkeit auf die Befreiungsvorschriften nach der MwStSystRL.<sup>56</sup>

Gegen diese Berufungsmöglichkeit wird eingewandt, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 133 MwStSystRL zusätzliche Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung aufstellen können. Folglich sei die Befreiung nicht inhaltlich unbedingt, so dass auch kein Berufungsrecht hierauf bestehen könne.<sup>57</sup> Dieses Recht der Mitgliedstaaten bezieht sich jedoch nur auf solche Bedingungen, die die Mitgliedstaaten »zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen«. Ein derart eingeschränktes Bedingungsrecht steht mE der Berufungsmöglichkeit nicht entgegen. Einigkeit besteht insoweit, dass die nicht in natio-

55 S. 2. Leitsatz und Tz. 35 der Entscheidung und *Nieskens*, UR 2002, 345, 348 f.

56 *Nieskens*, UR 2002, 345; *Prugger*, DStR 2003, 238; *Reiß*, RIW 2003, 199, 202; *Möhlenkamp*, UR 2003, 173, 180, alle mwN.

57 *Stadie* in Rau/Dürrewächter, UStG, § 2 Rz. 190 f. (Mai 2008).

nales Recht umgesetzte Befreiungsvorschrift nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen angewendet werden darf.<sup>58</sup>

Hieraus folgt: Sind Mitgliedsbeiträge nach Maßgabe der EuGH-Rechtsprechung umsatzsteuerbar, sind sie mangels Befreiungsvorschrift auch umsatzsteuerpflichtig. Hiergegen wurde eingewandt, dass auch der EuGH im Streitfall nicht zu einer Steuerpflicht gelangt sei, da er die Mitgliedsbeiträge zwar als umsatzsteuerbar, jedoch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 m der seinerzeit gültigen 6. EG-Richtlinie umsatzsteuerfrei behandelt habe.<sup>59</sup> Hierbei wird allerdings übersehen, dass die Umsatzsteuerbarkeit der Mitgliedsbeiträge nicht durch die EuGH-Rechtsprechung, sondern die umsatzsteuerliche Gesetzeslage begründet wird. Der EuGH hat festgestellt, dass die Umsatzsteuerbarkeit dem geltenden Recht entspricht. Demgegenüber ist die Befreiungsvorschrift der MwStSystRL bislang nicht in nationales Recht umgesetzt. Dieses Versäumnis geht zu Lasten des Mitgliedstaats, so dass im Falle eines Leistungsaustauschs bei Mitgliedsbeiträgen nach der derzeitigen Gesetzeslage an Steuerpflicht und Vorsteuerabzug kein Weg vorbeiführt.<sup>60</sup>

### VIII. Die gegenwärtige Rechtslage

Die gegenwärtige Rechtslage lässt sich nunmehr wie folgt festhalten:

Die bisherige umsatzsteuerliche Differenzierung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen ist nicht mehr haltbar. Vielmehr sind Mitgliedsbeiträge umsatzsteuerbar, wenn der Verein seinen Mitgliedern dauerhaft Einrichtungen oder andere Vorteile zur Verfügung stellt, die durch die Mitgliedsbeiträge entgolten werden. Maßgebend ist die Bereitstellung der Nutzungsmöglichkeit, die tatsächliche individuelle Gebrauchmachung durch das einzelne Mitglied ist ohne Belang. Entscheidend für die Differenzierung zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Mitgliedsbeiträgen ist hierbei mE, ob die Mitgliedsbeiträge dem Vereinsmitglied über seine allgemeinen Mitgliederrechte hinaus konkrete Leistungs- oder Nutzungsrechte vermitteln, die Nichtmitgliedern verschlossen bleiben. Dementsprechend sind Mitgliedsbeiträge umsatzsteuerbar, wenn der Verein Einrichtungen oder Leistungen zur Nutzung bereitstellt und die Mitglieder erst durch die Entrichtung des Jahresbeitrags das Recht erwerben, diese Nutzungen oder Leistungen in Anspruch zu nehmen, oder die Vereinstätigkeit im individuellen wirtschaftlichen Interesse der Mitglieder liegt<sup>61</sup> und die Interessenwahrnehmung des Vereins Nichtmitgliedern nicht in gleichem Maße zugute kommt.

Maßgebend sind stets die Umstände des Einzelfalls. So werden die Mitgliedsbeiträge zu Sportvereinen regelmäßig umsatzsteuerbar sein, da mit der Zahlung des Mit-

58 S. nur *Tebler* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1 Rz. 457 (Aug. 2004); *Möhlenkamp*, UR 2003, 173, 180; *Strahl*, KÖSDI 2005, 14646, 14649; *Rasche* in Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., 2005, § 11 Rz. 27; *Prugger*, DStR 2003, 238; *Nieskens*, UR 2002, 345, 348.

59 S. *Hundt-Eßwein*, UStB 2003, 341, 343; ähnlich *Reiß*, RIW 2003, 199, 202.

60 S. auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rz. 190.1 (Mai 2008).

61 S. insoweit auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rz. 187 (Mai 2008).

gliedsbeitrags das Recht zur Nutzung der Sportanlagen erworben wird. Bei Berufsverbänden wird ebenfalls häufig Umsatzsteuerbarkeit gegeben sein. Beschränkt sich die Verbandstätigkeit jedoch auf die allgemeine Interessenwahrnehmung des Berufsstands, ohne den Mitgliedern konkrete Leistungen zur Verfügung zu stellen, bleiben die Leistungen nicht umsatzsteuerbar.<sup>62</sup> Die Leistungen von Fördervereinen sind auch weiterhin regelmäßig nicht umsatzsteuerbar. Die Förderung ideeller Zwecke, die im Interesse der Mitglieder liegen, begründet für sich genommen noch keinen Leistungsaustausch. Erhält das Mitglied durch seinen Mitgliedsbeitrag keinen unmittelbaren Nutzungsvorteil, fehlt es an der Umsatzsteuerbarkeit. Beispiele:<sup>63</sup> Förderung von Umwelt- oder Tierschutz, Völkerverständigung, Förderung von Hochschulen, Denkmalschutz oder Kunst.

Besteht nach den vorstehenden Grundsätzen Umsatzsteuerbarkeit, sind die Mitgliedsbeiträge regelmäßig auch umsatzsteuerpflichtig. Die nationalen Befreiungsregelungen der MwStSystRL sind bislang nicht in das deutsche Umsatzsteuerrecht übernommen worden. Nach gegenwärtiger nationaler Rechtslage besteht insoweit die Möglichkeit, die Mitgliedsbeiträge im Falle eines Leistungsaustauschs umsatzsteuerpflichtig zu stellen und den Vorsteuerabzug geltend zu machen.

Da die Finanzverwaltung die bisherige Unterscheidung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen in den UStR fortführt, besteht insoweit bis zu einer Verwaltungs- oder Gesetzesänderung Vertrauensschutz für alle Vereine, die die bisherige Praxis fortführen wollen. Besteht Umsatzsteuerpflicht, sind die Mitgliedsbeiträge bei gemeinnützigen Vereinen mE regelmäßig mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG zu besteuern, da die Vereinstätigkeit untrennbar und unvermeidbar mit dem Satzungszweck verknüpft ist. Die durch den Mitgliedsbeitrag abgeglichene Gegenleistung des Vereins erfolgt daher regelmäßig im Zweckbetrieb nach § 65 AO.

Bei der Entscheidung, ob Mitgliedsbeiträge nach gegenwärtiger Rechtslage umsatzsteuerpflichtig gestellt werden sollen, ist auch die Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG zu berücksichtigen: Die Berichtigung kann sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Steuerpflichtigen angewendet werden. Setzt der Gesetzgeber die Umsatzsteuerbefreiung der MwStSystRL in nationales Recht um, wird auch dies die Anwendung des § 15 a UStG begründen.<sup>64</sup> Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass eine Änderung der Verhältnisse iSv. § 15 a Abs. 1 Satz 1 UStG auch eine andere rechtliche Beurteilung der Ausgangsumsätze umfasst: Wie das FG Köln in seiner Entscheidung vom 20.2.2008<sup>65</sup> jüngst hervorgehoben hat, tritt eine Änderung der maßgebenden Verhältnisse auch dadurch ein, dass sich eine ursprüngliche rechtliche Beurteilung in einem der Folgejahre als unzutreffend erweist.<sup>66</sup> Eine Änderung der Verhältnisse liegt damit auch dann vor, wenn sich bei tatsächlich gleichbleibenden Verwendungsumsätzen die rechtliche Beurteilung deswegen ändert, weil sich der

62 Eingehend zu Berufsverbänden *Möhlenkamp*, UStR 2003, 173 ff.

63 Nach *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rz. 188 (Mai 2008).

64 S. auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rz. 190.1 (Mai 2008).

65 FG Köln 7 K 4943/05 vom 20.2.2008, DStRE 2008, 1079, Rev. eingel., Az. BFH: V R 15/08.

66 S. nur BFH XI R 51/93 vom 19.2.1997, BStBl. 1997 II, 370; V R 66/94 vom 5.2.1998, BStBl. 1998 II, 361.

Steuerpflichtige, anders als im vorangegangenen Besteuerungszeitraum, auf eine Steuerbefreiung nach der EU-Richtlinie beruft.<sup>67</sup>

### IX. Zusammenfassung

Die durch die deutsche Finanzverwaltung noch immer fortgeführte Unterscheidung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen ist unhaltbar. Nach nunmehr gefestigter Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Mitgliedsbeiträge zu Vereinen bereits dann umsatzsteuerbar, wenn der Verein seinen Mitgliedern dauerhaft Einrichtungen oder andere Vorteile zur Nutzung zur Verfügung stellt und die Mitglieder durch die Zahlung des Beitrags das Recht erwerben, diese Vorteile zu nutzen. Entscheidendes Kriterium wird zukünftig aus meiner Sicht sein, ob die Zahlung der Mitgliedsbeiträge dem Vereinsmitglied konkrete Leistungs- oder Nutzungsrechte vermittelt, die über seine allgemeinen Mitgliederrechte hinausgehen und Nichtmitgliedern verschlossen bleiben. Klar ist, dass hierdurch ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch in weitaus häufigerem Umfang vorliegen wird, als die Finanzbehörde dies bislang annimmt. Dies muss jedoch für Mitglieder und Vereine nicht zwingend nachteilig sein: Zum einen eröffnen die – in das deutsche Recht bislang nur unzureichend umgesetzten – Befreiungsmöglichkeiten der MwStSystRL wesentliche Befreiungsmöglichkeiten. Zum anderen eröffnet die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs Gestaltungschancen. Finanzverwaltung und Gesetzgeber sind dringend aufgerufen, nun die erforderliche Rechtsklarheit zu schaffen – anderenfalls werden die Rosinen weiter gepickt werden: Die gegenwärtige Rechtslage eröffnet Steuerpflichtigen ein faktisches umsatzsteuerliches Wahlrecht, das gesetzessystematisch unbefriedigend, aber durch Verwaltung und Gesetzgeber selbst verschuldet ist.

### X. Summary

The distinction by the financial authorities continually draw between real and unreal member contributions is unsustainable. According to recently confirmed Federal Finance Court (*Bundesfinanzhof*) jurisprudence, member contributions to associations are subject to value added tax where the association makes available to its members permanent use of facilities or other benefits and the members acquire rights of use of these benefits by paying their contributions. The author takes the view that the decisive criterion will in future be whether the payment of member contributions provides the association members with concrete benefit or use rights which go beyond general membership rights and which are denied to non-members. It is clear that in this way performances would be subject to value added tax (turnover tax) to a significantly greater degree than the financial authorities hitherto suppose. This need not necessarily be to the disadvantage of members and associations, however. On the one

67 FG Köln, 7 K 4943/05 vom 20.2.2008, DStRE 2008, 1079, Rev. eingel., Az. BFH: V R 15/08; *Martin*, UR 2008, 34, mwN.

hand, the significant liberalisation possibilities of Council Directive 2006/112/EC<sup>68</sup> – up to now insufficiently implemented – would be exploited. On the other the possibility of input tax relief (*Vorsteuerabzug*) gives more scope for restructuring. The financial authorities and legislature are urgently called upon to create the necessary legal clarity – otherwise the cherry-picking will go on. The current legal position in effect grants those liable to tax a right of election regarding value added tax, a position which is unsatisfactory from the legal-systemic viewpoint but for which administration and legislature must bear the responsibility.

68 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.



# Zum Stand der Diskussion um die Geprägetheorie im Gemeinnützigkeitsrecht

BIRGIT WEITEMEYER/MARTIN MAGER

I. Einführung . . . . .	69	3. Fehlende Rechtssicherheit . . . . .	78
II. Die Geprägetheorie . . . . .	70	V. Materielle Grenzen der wirtschaftlichen Betätigung . . . . .	79
1. Herleitung aus dem Grundsatz der Selbstlosigkeit . . . . .	70	VI. Stellungnahme . . . . .	81
2. Konkretisierung . . . . .	72	1. Reichweite des Gebots der Selbstlosigkeit . . . . .	81
3. Anwendungsbereich . . . . .	73	2. Wirtschaftliche Betätigung und Gemeinnützigkeit . . . . .	82
III. Die Linie des BFH . . . . .	73	3. Zivilrechtliche Grenzen . . . . .	86
IV. Kritik . . . . .	76	VII. Fazit . . . . .	87
1. Funktionale Unterordnung der wirtschaftlichen Tätigkeit unter den gemeinnützigen Zweck . . . . .	76	VIII. Summary . . . . .	88
2. Der Grundsatz der Selbstlosigkeit . . . . .	77		

## I. Einführung

Wirtschaftliche Betätigung und Gemeinnützigkeit schließen sich gegenseitig keineswegs aus. Gemeinnützige Körperschaften sind nicht darauf beschränkt, sich durch Spenden, Mitgliedsbeiträge oder öffentliche Zuschüsse zu finanzieren. Sie können, indem sie sich wirtschaftlich betätigen, zusätzliche Mittel einnehmen und diese für ihre satzungsmäßigen Zwecken verwenden. Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht der §§ 51 ff. AO erlaubt dies. Lebhaft diskutiert wird jedoch die Frage, ob einer gemeinnützigen Körperschaft im Hinblick auf den Umfang ihrer wirtschaftlichen Betätigung Grenzen gesetzt sind. Die sog. »Geprägetheorie« gibt hierauf eine Antwort: Eine wirtschaftliche Betätigung dürfe der gemeinnützigen Körperschaft nicht das Gepräge verleihen.<sup>1</sup> Hierbei handelt es sich zwar nur um eine Antwort unter mehreren. Der Begriff »Geprägetheorie« steht inzwischen aber als Schlagwort für das Anliegen insgesamt, die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Körperschaften zu beschränken.

1 AEAO Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Rn. 1; BMF-Schr. v. 22.9.1999, BStBl. I 1999, 944 (944); BMF-Schr. v. 15.2.2002, BStBl. I 2002, 267 (267); OFD Koblenz v. 26.04.2002, DB 2002, 1585 (1585); OFD Frankfurt a.M. v. 6.8.2003, DStZ 2003, 817 (817); OFD Kiel, DB 2003, 2360 (2360). Finanzverwaltung und Rspr. im Steuerrecht verwenden die Figur »Gepräge« häufig, etwa bei der gewerblich geprägten Personengesellschaft, die in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gesetzlich verankert wurde.

## II. Die Geprägetheorie

### 1. Herleitung aus dem Grundsatz der Selbstlosigkeit

Den Ausgangspunkt der Diskussion um die Grenzen der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften bildet der Grundsatz der Selbstlosigkeit, der in § 55 Abs. 1 S. 1 AO verankert ist. Dort heißt es:

»Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden [...]«.

Unter eigenwirtschaftlichen Zwecken versteht die h.M. sowohl solche der gemeinnützigen Körperschaft selbst als auch die ihrer Mitglieder.<sup>2</sup> Aus dem Verbot, eigenwirtschaftliche Zwecke *der Körperschaft* zu verfolgen, werden zwei verschiedene Aussagen über gemeinnützige Körperschaften abgeleitet, zwischen denen in der Diskussion allerdings nicht immer unterschieden wird.

Die erste Aussage bezieht sich auf die Vermögensverhältnisse der gemeinnützigen Körperschaft insgesamt. Aus § 55 Abs. 1 S. 1 AO folge, dass die Tätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft nicht auf die Vermehrung und Ansammlung eigenen Vermögens gerichtet sein,<sup>3</sup> die Vermögensmehrung also nicht Selbstzweck werden dürfe.<sup>4</sup> Weitergehend wird mitunter formuliert, dass die Organisation *insgesamt* keine Gewinnerzielung beabsichtigen und langfristig nur ein ausgeglichenes wirtschaftliches Ergebnis aufweisen dürfe.<sup>5</sup> – Diese Auffassung setzt der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften so gut wie keine Grenzen. Wenn nämlich die aus den wirtschaftlichen Betätigungen erzielten Überschüsse für die gemeinnützigen Zwecke verbraucht werden, vermehrt sich – bei Betrachtung der Körperschaft als Einheit – das Vermögen nicht, und es entstehen *insgesamt* keine Gewinne. Dies gilt unabhängig davon, in welchem Umfang sich die Körperschaft wirtschaftlich betätigt. Die Aussage betrifft daher weniger die Frage der Mittelzielung als die fehlende oder zu geringe Verwendung der Mittel zu gemeinnützigen Zwecken. Diese Voraussetzung der Gemeinnützigkeit ist speziell in § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO mit dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung geregelt. Wenn im Übrigen darüber hinausgehend behauptet wird,

2 A.A. *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 53 ff.; *Schauhoff-Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl. 2005, § 6 Rn. 112.

3 BFH v. 26.4.1989, BFHE 157, 132 (135) = BStBl. II 1989, 670 (672); *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl. 2008, S. 109; *Herbert*, Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des gemeinnützigen Vereins, 1988, S. 119; *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Leisner-Egensperger*, AO, 197. Lfg. 2008, § 55 Rn. 62; *Märkle*, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2000, S. 154; *Koch/Scholtz-Scholtz*, AO, 5. Aufl. 1996, § 55 Rn. 4; *Schwarz-Uterhark*, AO, 107. Lfg. 2004, § 55 Rn. 2.

4 *Herbert* (Fn. 3), S. 119; *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Leisner-Egensperger* (Fn. 3), § 55 Rn. 62.

5 *Klein-Gersch*, AO, 9. Aufl. 2006, § 55 Rn. 2; *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Leisner-Egensperger*, (Fn. 3), § 55 Rn. 62; *Troll/Wallenhorst/Halaczinsky-Wallenhorst*, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 5. Aufl. 2004, Rn. C 61a.

die Organisation dürfe insgesamt keine Gewinnerzielung anstreben und langfristig nur ein ausgeglichenes wirtschaftliches Ergebnis aufweisen, so erscheint diese Aussage zumindest missverständlich. Ein Verbot der Gewinnerzielung bezogen auf die Körperschaft insgesamt zöge unsinnige Konsequenzen nach sich. Man stelle sich nur den Fall vor, dass eine Organisation plant, über zehn Jahre hinweg ein medizinisches Versorgungszentrum aufzubauen. In regelmäßigen Abständen werden Neu- und Anbauten errichtet und immer neue Abteilungen eröffnet. Zweifellos hätte die Organisation in einem solchen Fall die Absicht, Gewinne zu erzielen, um die Baumaßnahmen zu finanzieren. Diese Mittel sind später auch nicht aus der Organisation abgeflossen, sondern bleiben wertmäßig, z.B. in Gestalt der Gebäude und deren Einrichtung, erhalten. Das Vermögen musste und hat sich deshalb über die Jahre vermehrt. Niemand käme in einem solchen Fall auf die Idee, der Organisation die Gemeinnützigkeit abzuerkennen. Hieran wird deutlich, dass die Gewinnerzielung selbst gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich ist. Entscheidende Bedeutung kommt vielmehr der Frage der Mittelverwendung zu. Und dem Grundsatz der zeitnahen gemeinnützigen Mittelverwendung ist – obwohl sich das Vermögen dadurch nicht vermindert – auch durch die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes Genüge getan, insofern dieser für satzungsmäßige Zwecke genutzt wird.<sup>6</sup>

Die zweite Aussage bezieht sich auf die Tätigkeitsbereiche einer gemeinnützigen Körperschaft. Da sich gemeinnützige Einrichtungen wirtschaftlich betätigen dürfen, sei zwischen den Tätigkeiten zu unterscheiden, mit denen (zumindest unmittelbar) wirtschaftliche Zwecke verfolgt werden, und anderen, mit denen ideelle Zwecke verfolgt werden. Weil gemäß § 55 Abs. 1 S. 1 AO nicht *in erster Linie* eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden dürfen, müsse die ideelle Tätigkeit die wirtschaftliche überwiegen.<sup>7</sup> Bisweilen wird lediglich gefordert, die steuerbegünstigten Tätigkeiten dürften nicht derart in den Hintergrund treten, dass sie als unbedeutend einzustufen sind.<sup>8</sup> Umgekehrt wird formuliert, die eigenwirtschaftlichen Interessen dürften nicht im Vordergrund des Handelns der Körperschaft stehen<sup>9</sup> oder in erster Linie<sup>10</sup> und in erheblichem Umfang verfolgt werden.<sup>11</sup> Wiederum anders heißt es dann, dass die wirtschaftliche Betätigung nur eine bloße Hilfs- oder Nebentätigkeit darstellen<sup>12</sup> und keinesfalls ein solches Ausmaß annehmen dürfe, dass sie zum Selbstzweck wird.<sup>13</sup> Die Finanzverwaltung drückt dies im Sinne der »Geprägtetheorie« aus: »Die Körperschaft

6 Richter/Pöllath, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 2009, § 43 Rn. 68; Orth, DStJG 26 (2003), S. 177 (217 f.).

7 Franz, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung, 1991, S. 101 f.; in Varianten vgl. auch Herbert (Fn. 3), S. 118 ff.; Hübschmann/Hepp/Spitaler-Leisner-Egensperger (Fn. 3), § 55 Rn. 63 ff.; dies., DStZ 2008, 292 (295); Müller-Gatermann, FR 1995, 261 (262); Schleder, Steuerrecht der Vereine, 8. Aufl. 2008, Rn. 423 ff.; Scholtz, FR 1976, 181 (187); Wegebenkel, DB 1986, 2514 (2515); wohl auch Klein-Gersch (Fn. 5), § 55 Rn. 2.

8 FG Sachsen-Anhalt, FG 2004, 1087 (1089); Buchna (Fn. 3), S. 109.

9 Buchna (Fn. 3), S. 109; Koch/Scholtz-Scholtz (Fn. 3), § 55 Rn. 5; Scholtz, FR 1976, 181 (187); Troll/Wallenhorst/Halaczinsky-Wallenhorst (Fn. 5), Rn. C 63.

10 Pump/Lohmeyer/Leibner-Müller, AO, 29. Lfg. 2000, § 55 Rn. 8.

11 Pump/Lohmeyer/Leibner-Müller (Fn. 10) § 55 Rn. 8.

12 Buchna (Fn. 3), S. 110.

13 Koch/Scholtz-Scholtz (Fn. 3), § 55 Rn. 5.

ist nicht steuerbegünstigt, wenn ihr die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gibt.«<sup>14</sup>

## 2. Konkretisierung

Zur Anwendung der Geprägetheorie in der Praxis sind Kriterien erforderlich, anhand derer sich ermitteln lässt, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit die ideelle Betätigung überwiegt, im Vordergrund des Handelns steht, in erheblichem Umfang erfolgt, der Körperschaft das Gepräge gibt etc. Zum Teil ist angenommen worden, dass ein wirtschaftliches Gepräge bereits dann anzunehmen sei, wenn die Einnahmen der Körperschaft aus wirtschaftlichen Tätigkeiten die sonstigen Einnahmen übersteigen,<sup>15</sup> wobei sich sofort die Frage stellt, warum nicht ebenso auf Umsätze, Überschüsse oder die Bilanzsumme abgestellt werden sollte.<sup>16</sup> Inzwischen hat sich die Erkenntnis durchgesetzt, dass die Finanzierung einer Einrichtung als alleiniges Kriterium nicht maßgeblich sein kann. Sie wird nur noch als ein Indiz gewertet. Dadurch wird der Tatsache Rechnung getragen, dass die Einnahmen aus Spenden und Mitgliedsbeiträgen häufig vergleichsweise gering sind und erst dank der höheren Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben umfangreiche gemeinnützige Tätigkeiten entfaltet werden können.<sup>17</sup> Ein solcher besonders erfolgreicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist gemeinnützigkeitsrechtlich erwünscht.<sup>18</sup> Die Finanzverwaltung bezieht daher in einer Gesamtbetrachtung die Aktivitäten der Organisation, seiner Organe und Mitglieder sowie die zeitliche Gewichtung der Aktivitäten in die Abwägung ein. Es könne beispielsweise der Personaleinsatz im ideellen Bereich in Bezug gesetzt werden zum Personaleinsatz im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.<sup>19</sup> Ein Verein, der ausländischen Schülern Nachhilfeunterricht erteilt und sich durch die Veranstaltung eines Sommerfestes finanziert, sei beispielsweise als gemeinnützig anzuerkennen; einem Förderverein, der jährlich ein Sommerfest und zwei Kleiderbasare durchführt, um die eingenommenen Mittel an den Träger einer Kinderkrippe weiterzureichen, sei die Gemeinnützigkeit dagegen zu versagen.<sup>20</sup> Obwohl es sich bei den geltend gemachten Kriterien um quantitative Merkmale handelt, wird allerdings keine Verhältniszahl genannt, die angibt, ab wann eine Körperschaft ein wirtschaftliches Gepräge aufweisen

14 AEAO Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Rn. 1; BMF-Schr. v. 22.9.1999, BStBl. I 1999, 944 (944); BMF-Schr. v. 15.2.2002, BStBl. I 2002, 267 (267); OFD Koblenz v. 26.04.2002, DB 2002, 1585 (1585); OFD Frankfurt a.M. v. 6.8.2003, DStZ 2003, 817 (817); OFD Kiel, DB 2003, 2360 (2360).

15 *Wegehenkel*, DB 1986, 2514 (2515); zur zumindest früheren Praxis der Finanzverwaltung Baden-Württemberg siehe *Märkle* (Fn. 3), S. 171 f. und *Eversberg*, *Stiftung&Sponsoring*, Rote Seiten 5/2001, S. 5.

16 Vgl. hierzu *Seer/Wolsztynski*, *Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand*, 2002, S. 216 f.

17 *Buchna* (Fn. 3), S. 110; *Müller-Gatermann*, FR 1995, 261 (262).

18 *Schauhoff-Schauhoff* (Fn. 2), § 6 Rn. 112.

19 OFD Koblenz v. 26.04.2002, DB 2002, 1585 (1585); OFD Frankfurt a.M. v. 6.8.2003, DStZ 2003, 817 (817).

20 OFD Frankfurt a.M. v. 6.8.2003, DStZ 2003, 817 (817).

soll. Es lässt sich daher auch keine eindeutige Grenzlinie erkennen, die das Ende der Gemeinnützigkeit markiert.

### *3. Anwendungsbereich*

Bekanntlich weisen gemeinnützige Organisationen vier voneinander zu unterscheidende Tätigkeits- bzw. Vermögenssphären auf: den ideellen Bereich, die Vermögensverwaltung und die sog. Zweckbetriebe (§§ 65 ff. AO), die allesamt steuerbefreit sind, sowie den Bereich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (§§ 14, 64 AO). Die Zulässigkeit wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bringt zum Ausdruck, dass sich gemeinnützige Organisationen wirtschaftlich betätigen dürfen. Die Einkünfte aus einem solchen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterliegen zwar – vorbehaltlich einer Geringfügigkeitsgrenze in Höhe von 35.000 € pro Jahr (§ 64 Abs. 3 AO) – gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG der Besteuerung. Der Status der Gemeinnützigkeit und die daran anknüpfenden Steuerbefreiungen im Übrigen bleiben jedoch erhalten. Sinn und Zweck dieser partiellen Steuerpflicht ist es, eine Gleichbehandlung mit nicht steuerbefreiten erwerbswirtschaftlichen Unternehmen herzustellen und hierdurch den Wettbewerb zu schützen.<sup>21</sup>

Der Anwendungsbereich der Geprägetheorie beschränkt sich auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinne des § 14 AO.<sup>22</sup> Der ideelle Tätigkeitsbereich einer gemeinnützigen Körperschaft steht ohnehin im Gegensatz zu ihrer wirtschaftlichen Betätigung; aber auch die Vermögensverwaltung und die Zweckbetriebe unterliegen nach einhelliger Auffassung nicht den Restriktionen der Geprägetheorie. Zwar erfüllt der Zweckbetrieb alle Merkmale eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Gleichwohl wird der Körperschaft die Gemeinnützigkeit nicht deshalb abgesprochen, weil sich deren Tätigkeit darin erschöpft, z.B. ein Krankenhaus als Zweckbetrieb zu unterhalten. Erklären lässt sich dies dadurch, dass mit einem solchen Betrieb unmittelbar ein satzungsmäßiger und damit gemeinnütziger Zweck oder zumindest ein zur Verwirklichung dieses Zweckes unverzichtbarer Hilfsbetrieb, wie z.B. eine Behindertenwerkstätte, gefördert wird.

### **III. Die Linie des BFH**

Begriffe wie »Gepräge« oder »Geprägetheorie« hat der BFH in Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Organisationen – soweit ersichtlich – nie verwendet. Drei Entscheidungen des BFH werden im Allgemeinen dennoch mit der Geprägetheorie in Verbindung gebracht. In einer Entscheidung aus dem Jahre 1989 hat der BFH einem Verein, der die Förderung des Arbeitsschutzes und von Maßnahmen zur Unfallverhütung bezweckte, die Gemeinnützigkeit abgesprochen, weil dieser entgegen § 55 Abs. 1 S. 1 AO seine gemeinnützigen Zwecke nicht selbst-

<sup>21</sup> *Hüttemann* (Fn. 2), S. 116 ff.; *Walz*, Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, S. 197, 204 ff.

<sup>22</sup> AEO Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1, S. 1.

los verfolgt habe.<sup>23</sup> Der Verein hatte von seinen Mitgliedern als Anschubfinanzierung Darlehen in Höhe von insgesamt über 10 Mio. DM erhalten, die ausweislich der Satzung mit den zu erwartenden Einnahmen zu tilgen und zu verzinsen waren. Im Übrigen finanzierte sich der Verein ausschließlich durch Entgelte, die er für die von ihm erbrachten arbeitsmedizinischen Leistungen vereinnahmte. So stellten sich mit der Zeit beträchtliche Gewinne ein. Da die gesamte Tätigkeit des Vereins auf die Erzielung von Gewinnen zur Tilgung und Verzinsung der Darlehen ausgerichtet gewesen sei, müsse die Tätigkeit des Vereins in erster Linie auf die Mehrung des eigenen Vermögens gerichtet gewesen und könne daher nicht selbstlos erfolgt sein.<sup>24</sup>

Eine Aussage zum zulässigen Umfang wirtschaftlicher Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft lässt sich der Entscheidung nicht entnehmen. Der Fall weist insofern die Besonderheit auf, als sich die *gesamte* Tätigkeit des Vereins darauf beschränkte, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu unterhalten.<sup>25</sup> Sämtliche erwirtschafteten Gewinne wurden nicht einem gemeinnützigen Zweck zugeführt, sondern thesauriert oder für die Tilgung und Verzinsung der Schulden ausgegeben. Das Gericht argumentierte daher, der Vereinszweck sei darauf ausgerichtet gewesen, das eigene Vermögen zu vermehren, weshalb ein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit – und zwar verstanden im Sinne des bereits erwähnten<sup>26</sup> Verbotes der Vermögensmehrung als Selbstzweck – vorliege. Das Ausmaß der wirtschaftlichen Tätigkeit war dagegen nicht entscheidungserheblich. Daher hätte es in diesem Fall nahe gelegen zu argumentieren, der Verein verstoße gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO und gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO, weil er seine Mitglieder begünstigte.<sup>27</sup> Offen blieb daher zunächst, wie der BFH entschieden hätte, wenn der Verein wenigstens einen Teil der Überschüsse für gemeinnützige Zwecke verwendet hätte.

Eine Antwort auf diese Frage ergibt sich aus der Entscheidung vom 15.7.1998, in der der BFH darauf hinwies, dass eine Körperschaft nicht schon deshalb in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolge, weil sie – ggf. in erheblichem Umfang – einen auf Gewinnerzielung ausgerichteten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.<sup>28</sup> Es liefe dem Ziel der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Zwecke zuwider, Körperschaften allein wegen der Größe der von ihnen unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe die Möglichkeit gemeinnütziger Tätigkeit vorzuenthalten. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall gehörten zum Vermögen einer Stiftung mehrere Unternehmen bzw. Unternehmensbeteiligungen, wobei Gewinne in erheblichem Umfang nicht ausgeschüttet, sondern in den Unternehmen thesauriert worden waren. Zu beanstanden sei dies nicht, sofern nur die Gewinnthesaurierung betriebswirtschaftlich geboten sei. Diese Aussage zeigt eine großzügige Haltung des BFH zur Frage des Umfangs wirtschaftlicher Tätigkeiten gemeinnütziger Organisa-

23 BFH v. 26.4.1989, BFHE 157, 132 (132 ff.); BStBl. II 1989, 670 (670 ff.) m. Kritik von *Hüttemann*, (Fn. 2), S. 76 ff.; *ders.*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 4 Rn. 90 ff.

24 BFH v. 26.4.1989, BFHE 157, 132 (132 ff.), BStBl. II 1989, 670 (672).

25 Um einen Zweckbetrieb konnte es sich gemäß § 65 Nr. 3 AO aufgrund der Konkurrenzsituation nicht handeln.

26 Siehe oben S. 70.

27 Ausführlich hierzu *Hüttemann* (Fn. 2), S. 76 f.

28 BFH v. 15.7.1998, BFHE 186, 546 (546 ff.), BStBl. II 2002, 162 (162 ff.).

tionen, zumal sich betriebswirtschaftlich sinnvolle Gründe für die Bildung von Eigenkapital im Unternehmen häufig finden lassen.<sup>29</sup>

Mit Urteil vom 4.4.2007 hat der BFH seine großzügige Haltung weiter verfolgt und ist der Gepräge­theorie in ihrer insbesondere von der Finanzverwaltung propagierten Form noch einmal deutlich entgegengetreten.<sup>30</sup> Eine Körperschaft verfolge nur dann in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke, wenn sie vorrangig und nicht nur nebenbei ihre eigenen wirtschaftlichen Interessen oder die ihrer Mitglieder fördere.<sup>31</sup> Bei der als eingetragener Verein organisierten Forschungseinrichtung, die mehr als 50 % ihrer Einnahmen durch entgeltliche Auftragsforschung erwirtschaftete und sich damit nicht mehr als Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 9 AO einstufen ließ, war dies nach Auffassung des Gerichts nicht anzunehmen. Ein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit liege nicht allein deshalb vor, weil die Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält und die nicht begünstigten die begünstigten Aktivitäten übersteigen.<sup>32</sup> Entscheidend sei vielmehr, ob das Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft zweckgerichtet für die ideellen Zwecke eingesetzt wird und die Einnahmen aus der nicht begünstigten Tätigkeit für die begünstigte Tätigkeit verwendet werden. Wirtschaftliche Betätigungen zur Erhöhung der Einkünfte mit dem Ziel, die Mittel für den gemeinnützigen Satzungszweck einsetzen zu können, seien nicht schädlich.<sup>33</sup>

Allerdings könne – so der BFH – die wirtschaftliche Aktivität gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO verstoßen, wenn sie in der Gesamtschau zum Selbstzweck werde. Unschädlich seien wirtschaftliche Betätigungen im Hinblick auf dieses Merkmal nur dann, wenn sie um des gemeinnützigen Zwecks willen erfolgen, diesem materiell oder in sonstiger Weise untergeordnet sind, etwa indem sie der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der gemeinnützigen Aufgaben dienen.<sup>34</sup> Hierfür genüge es aber nicht darzulegen, dass mit jedem Auftrag ein Zuwachs an Wissen und Erfahrung der wissenschaftlichen Mitarbeiter einhergehe. Vielmehr seien die einzelnen Umstände, wie beispielsweise der eingesetzte Zeit- und Personalaufwand oder das mit der wirtschaftlichen Tätigkeit einhergehende Risiko, zu würdigen.<sup>35</sup> Diese Urteilspassage greift die bekannten Kriterien der Gepräge­theorie auf. Es handelt sich jedoch tatsächlich um sehr verschiedene Ansätze, weil durch die Gepräge­theorie dem Umfang der wirtschaftlichen Betätigung im Verhältnis zur ideellen Betätigung einer gemeinnützigen Einrichtung eine Grenze gesetzt werden soll, während das Kriterium der Ausschließlichkeit danach fragt, ob eine wirtschaftliche Betätigung dem gemein-

29 v. Hippel/Walz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 215 (272); Walz, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa (2001), S. 197 (210); vgl. auch Bork, ZSt 2003, 14 (17).

30 BFH v. 4.4.2007, BFHE 217, 1 (1 ff.), BStBl. II 2007, 631 (631).

31 BFH v. 4.4.2007, BFHE 217, 1 (7), BStBl. II 2007, 631 (634); ebenso bereits BFH v. 23.10.1991, BStBl. II 1992, 62 (62 ff.).

32 So bereits BFH v. 15.7.1998, I R 156/94, BStBl. II 2002, 162 (163).

33 BFH v. 4.4.2007, BFHE 217, 1 (7), BStBl. II 2007, 631 (634) unter Bezug auf Strabl, DStR 2000, 2163 (2167) m.w.N.

34 BFH v. 4.4.2007, BFHE 217, 1 (7 f.), BStBl. II 2007, 631 (634) unter Bezug auf Strabl, DStR 2000, 2163 (2167).

35 Zur Feststellung der entsprechenden Tatsachen wurde an die Vorinstanz zurückverwiesen.

nützigen Zweck funktional untergeordnet und noch nicht zum Selbstzweck geworden ist. Festzuhalten ist damit, dass der BFH die Geprägetheorie nach Zuschnitt der Finanzverwaltung nicht vertritt, jedoch offen bleibt, welche Bedeutung dem Grundsatz der Ausschließlichkeit im Einzelnen künftig zukommen wird.

#### IV. Kritik

Im jüngeren Schrifttum ist die Geprägetheorie ganz überwiegend auf Kritik gestoßen.<sup>36</sup> Grundlegend sind insoweit die Ausführungen *Hüttemanns*.<sup>37</sup> Es ist die Forderung erhoben worden, die Geprägetheorie des Gemeinnützigkeitsrechts durch eine klarstellende Regelung im Anwendungserlass der AO oder an anderer Stelle abuschaffen.<sup>38</sup>

##### 1. Funktionale Unterordnung der wirtschaftlichen Tätigkeit unter den gemeinnützigen Zweck

Im Kern wird gegen die Geprägetheorie geltend gemacht, dass sie der *ratio legis* des Gemeinnützigkeitsrechts widerspreche. Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht erlaubt es gemeinnützigen Körperschaften, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu unterhalten, weil dadurch Überschüsse erwirtschaftet werden können, die sich für gemeinnützige Zwecke einsetzen lassen. Je mehr Mittel zur Verfügung stehen, desto umfangreicher können die gemeinnützigen Zwecke verfolgt werden. Entscheidend für die Zulässigkeit wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe sei somit nur die funktionale Unterordnung der Mittelbeschaffungsaktivitäten unter den gemeinnützigen (Haupt-) Zweck.<sup>39</sup> Wenn im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs die Erwirtschaftung von Gewinnen angestrebt wird, um diese Überschüsse einem gemeinnützigen Zweck zuführen zu können, spreche nichts gegen eine solche Betätigung, sondern alles dafür. Und diese Überlegung gelte ganz unabhängig von dem Umfang wirt-

36 *Bopp*, DStZ 1999, 123 (124 f.); *Carlé*, KöSDI 2002, 13471 (13478); *Eversberg*, Stiftung & Sponsoring, Rote Seiten, 5/2001, S. 6; *Fritz*, Aufnahme, Strukturwandel und Beendigung wirtschaftlicher Tätigkeiten von gemeinnützigen Körperschaften, 2003, S. 49 f.; *Hübschmann/Hepp/Spitaler-P. Fischer*, AO, 177. Lfg. 2003, § 55 Rn. 93 ff.; *Igl/Jachmann*, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, 2002, S. 122 ff.; *Jachmann*, ZSt 2004, 92 (99); *Schauhoff-Schauhoff* (Fn. 2), § 6 Rn. 112; *Lang/Seer*, FR 1994, 521 (527); *Seifart/v. Campenhausen-Pöllath/Richter*, Handbuch des Stiftungsrechts, 3. Aufl. 2009, § 43 Rn. 46; *Schiffer*, DStR 2002, 1206 (1206); *Schiffer/Sommer*, BB 2008, 2432 (2434 ff.); *Schulz*, DStR 1999, 154 (356 f.); *Seer/Wolsztynski* (Fn. 16), S. 218 ff.; *Söffing*, BB 2003, 1091 (1091); *Schwarz-Uterhark*, AO, 107. Lfg. 2004, § 55 Rn. 3; *Winbeller*, DStZ 2008, 281 (284 f.).

37 *Hüttemann*, (Fn. 2), S. 53 ff.; *ders.*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 4 Rn. 95 ff.; *ders.*, Non Profit Law Yearbook 2007, 2008, S. 231, 247.; *ders.*, DStJG 26 (2003), S. 49 (69 f.); *ders.*, FR 2002, 1337 (1340).

38 *Hüttemann*, Non Profit Law Yearbook 2007, 2008, S. 231, 247 f.; *Jachmann*, ZSt 2003, 38 (38).

39 *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), S. 49, 69.

schaftlicher Betätigung. Eine gemeinnutzige Organisation könne sich deshalb auch ausschließlich aus wirtschaftlichen Tätigkeiten finanzieren – solange nur die Gewinne zeitnah einem satzungsmäßigen Zweck zugeführt werden.<sup>40</sup> Die Mittelzerzielung allein kann hiernach nicht gemeinnutzigkeitsschadlich sein; maßgeblich ist vielmehr die Frage der Mittelverwendung.

## 2. Der Grundsatz der Selbstlosigkeit

Daran anschließend wird auf dogmatischer Ebene gegen die Geprägetheorie eingewendet, dass § 55 Abs. 1 S. 1 AO auch keine Grundlage dafür biete, den Umfang wirtschaftlicher Betätigungen gemeinnutzige Körperschaften zu beschränken. Die Begründungen unterscheiden sich im Einzelnen.

So wird argumentiert, aus dem Verbot, nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke zu verfolgen, folge nur, dass alle Tätigkeiten den satzungsmäßigen gemeinnutzigen Zwecken der Körperschaft untergeordnet werden müssten.<sup>41</sup> Sollen mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit Überschüsse erwirtschaftet werden und kommen die Überschüsse einem gemeinnutzigen Zweck zugute, dann seien diese Tätigkeiten auf die Förderung der steuerbegunstigten Zwecke angelegt. Die Körperschaft verfolge mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb somit keine eigenwirtschaftlichen, sondern ausschließlich gemeinnutzige Zwecke.

In die gleiche Richtung weist das Argument, der Wortlaut des § 55 Abs. 1 S. 1 AO könne sich gar nicht auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe beziehen.<sup>42</sup> Die Selbstlosigkeit sei nämlich nur dann zu verneinen, wenn *durch* (»dadurch«) die Förderung oder Unterstützung der gemeinnutzigen Zwecke vorrangig zugleich auch eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden.<sup>43</sup> § 55 Abs. 1 S. 1 AO behandle somit nur den Fall, dass durch ein- und dieselbe Aktivität zugleich ein selbstloser und ein eigennutziger Zweck verfolgt wird.<sup>44</sup> Als Beispiel kann der unstrittige Kernbereich des Gebots der Selbstlosigkeit genannt werden, nämlich das Gewinnausschuttungsverbot an Mitglieder oder Mitarbeiter der gemeinnutzigen Organisation, etwa in Form von berhohnten Gehältern oder anderen Leistungen.<sup>45</sup> Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe könnten aber Tätigkeiten umfassen, die als solche keinem steuerbegunstigten Zweck unterfallen. Sie seien daher vom Anwendungsbereich der Norm auszuklammern.<sup>46</sup> Die Norm beziehe sich nicht auf Fragen der reinen Mittelzerzielung.<sup>47</sup>

40 Hüttemann, Gemeinnutzigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 4 Rn. 96.

41 Lang/Seer, FR 1994, 521, 527; Seer/Wolsztynski (Fn. 16), S. 218 ff.

42 Bopp, DStZ 1999, 123 (124); Eversberg, Stiftung&Sponsoring, Rote Seiten, Heft 5/2001, S. 4; Fritz (Fn. 36), S. 49 ff.; Tipke/Kruse-Tipke, AO, 108. Lfg. 2005, § 55 Rn. 4.

43 Eversberg, Stiftung&Sponsoring, Rote Seiten, Heft 5/2001, S. 4; Fritz (Fn. 35), S. 50.

44 Bopp, DStZ 1999, 123 (124); Eversberg, Stiftung&Sponsoring, Rote Seiten, Heft 5/2001, S. 4; Tipke/Kruse-Tipke, AO, 108. Lfg. 2005, § 55 Rn. 4.

45 Dies gilt auch rechtsvergleichend, vgl. von Hippel/Walz, Rechtspolitische Optionen zum deutschen Gemeinnutzigkeits- und Spendenrecht, in: Walz/von Auer/von Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnutzigkeitsrecht in Europa, 2007, S. 89 (134).

46 Fritz (Fn. 36), S. 49 ff.; Tipke/Kruse-Tipke (Fn. 42), § 55 Rn. 4.

47 Bopp, DStZ 1999, 123 (124).

Am weitesten geht die Auffassung *Hüttemanns*. Seiner Ansicht nach beruht die Gepräge Theorie auf der irrtümlichen Annahme, das in § 55 Abs. 1 AO verankerte Gebot der Selbstlosigkeit verbiete die Verfolgung in erster Linie eigenwirtschaftlicher Zwecke *der gemeinnützigen Organisation* selbst. Dagegen spreche, dass mit dem in § 56 AO festgelegten Ausschließlichkeitsgebot abschließend festgelegt sei, dass eine gemeinnützige Einrichtung nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen darf. Für § 55 Abs. 1 AO bleibe demzufolge kein Raum hinsichtlich der Frage, welche Zwecke gemeinnützige Organisationen verfolgen dürfen. Das Gebot der Selbstlosigkeit beziehe sich nicht auf die eigenwirtschaftlichen Zwecke der Körperschaft, sondern nur auf die eigenwirtschaftlichen Interessen der Mitglieder. Entscheidendes Merkmal für die Bestimmung des zulässigen Umfangs wirtschaftlicher Betätigung soll somit § 56 AO sein, demzufolge ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt werden dürfen. Dies sei aber bereits dann der Fall, wenn durch die Betätigung Mittel erwirtschaftet werden, die zur Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt werden.<sup>48</sup>

### 3. Fehlende Rechtssicherheit

Schließlich wird kritisiert, dass es nicht gelungen sei, klare Kriterien zu entwickeln, anhand derer das wirtschaftliche Gepräge einer gemeinnützigen Organisation hinreichend sicher und vorhersehbar bestimmt werden könne.<sup>49</sup> Nicht nur seien die Grenzen unklar, die sie einer wirtschaftlichen Betätigung zieht. Es lasse sich auch nur in begrenztem Maße voraussehen, in welchem Umfang sich in einem Wirtschaftsjahr wirtschaftliche Einnahmen erzielen lassen und wie hoch die Zuflüsse aus Spenden und Zuwendungen im Vergleich dazu sein werden. Ebenso schwierig könne es sein, den Zeit- und Personalaufwand für einzelne Projekte vorherzusehen. Insbesondere kleinere und neue Einrichtungen würden benachteiligt, die auf keinen ausreichend großen Vermögensstamm und nur auf geringe Erträge aus der Vermögensverwaltung zurückgreifen können.<sup>50</sup> Eine »Überwiegenskategorie« i.S.d. § 55 Abs. 1 S. 1 AO kommt mit ihrer Flexibilität den Bedürfnissen der Rechtspraxis daher keineswegs entgegen.<sup>51</sup>

In der Praxis empfiehlt es sich daher, wirtschaftliche Betätigungen im Zweifelsfall eher zurückhaltend vorzunehmen und die Einnahmen überwiegend auf Zuwendungen und Erträge aus der steuerfreien Vermögensverwaltung zu beschränken. Der drohende Wegfall der Gemeinnützigkeit und die damit einhergehenden Nachteile wie der Nachzahlung von Körperschaftsteuer, der Haftung für falsch ausgestellte Spendenbescheinigungen sowie der Rufschädigung hätten für gemeinnützige Körperschaften nicht selten existenzbedrohende Auswirkungen. Als Alternative bleibt, die wirtschaftliche Betätigung in eine selbständige Tochtergesellschaft, regelmäßig in der Rechtsform der GmbH, zu überführen, was die Einschränkungen durch die Ge-

48 *Hüttemann*, (Fn. 2), S. 53 ff.; *ders.* (Fn. 40), § 4 Rn. 95 ff.

49 *Fritz* (Fn. 35), S. 49 f.; *Hüttemann*, Non Profit Law Yearbook 2007, 2008, S. 231, 247; *Schiffer/Sommer*, BB 2008, 2432 (2434 f.).

50 *Hüttemann* (Fn. 40), § 4 Rn. 97.

51 So aber *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Leisner-Egensperger* (Fn. 3), § 55 Rn. 59.

prägetheorie vollständig beseitigt. Eine solche Beteiligung zählt nämlich grundsätzlich zum steuerfreien Bereich der Vermögensverwaltung, und zwar selbst im Falle einer Mehrheitsbeteiligung.<sup>52</sup> Aber auch wenn tatsächlich Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Gesellschaft genommen wird und dadurch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entsteht,<sup>53</sup> unterliegt nur die ausschüttende Körperschaft gemäß § 8b Abs. 1 KStG der Körperschaftsteuer.<sup>54</sup> Der gemeinnützige Anteilseigner wird nach h.M. nicht mit Kapitalertragsteuer (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 b) S. 4 EStG) belastet, weil § 44a Abs. 7 EStG für gemeinnützige Körperschaften eine Abstandnahme von der Kapitalertragsteuer vorsieht.<sup>55</sup> Indes kommt eine solche Ausgliederung nicht immer in Betracht. Zum einen entstehen Gründungskosten für die Aufbringung des Mindestkapitals, für die Handelsregistereintragung und die notarielle Beurkundung. Zum anderen ist die selbständige Körperschaft mit dem ausgegliederten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vollumfänglich steuerpflichtig und nimmt daher nicht an der Begünstigung für den kleinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 64 Abs. 3 AO teil.

## V. Materielle Grenzen der wirtschaftlichen Betätigung

Vereinzelte Stimmen teilen zwar die Kritik an der Geprägetheorie in ihrer jetzigen Form, halten ihr grundsätzliches Anliegen aber für legitim. So gesteht *Reuter*<sup>56</sup> zwar zu, dass bei der Anwendung der Geprägetheorie vieles im Argen liege. Es gehe in der Tat nicht an, als maßgebliches Kriterium für die Selbstlosigkeit einer Organisation darauf abzustellen, wie viel Zeit Vorstand oder ggf. auch die Mitglieder für den gemeinnützigen Zweck im Vergleich zur Mittelbeschaffung aufwenden. Ebenso wenig könne verlangt werden, dass sich eine gemeinnützige Einrichtung zu mehr als 50 Prozent aus Erträgen finanzieren müsse, die nicht aus Mittelbeschaffungsbetrieben stammen. Beide Kriterien würden gemeinnütziges Handeln eher behindern als fördern.<sup>57</sup> Die Geprägetheorie sei aber keineswegs hinfällig. Richtigerweise rechtfertige sie sich daraus, dass sie die faktische Umkehrung des Verhältnisses von gemeinnützigem Zweck und den zur Erreichung dieses Zwecks erforderlichen Mitteln verhindere. Diese Gefahr drohe, weil Unternehmen Eigeninteressen hätten, die rechtlich als Eigeninteressen des Unternehmensträgers einzuordnen seien. Diese eigenwirtschaftlichen Zwecke könnten wiederum die Oberhand über die gemeinnützigen Zwecke gewinnen. Dies zu verhindern sei Aufgabe der Geprägetheorie. Wenn eine gemein-

52 BFH v. 30.6.1971, BStBl. II 1971, 753 (754); Schauhoff-*Schauhoff* (Fn. 2), § 6 Rn. 68.

53 BFH v. 30.6.1971, BStBl. II 1971, 753 (754); Schauhoff-*Schauhoff* (Fn. 2), § 6 Rn. 68.

54 Dies gilt vorbehaltlich der als Fiktion der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben ausgestalteten Steuerpflicht von 5 % der laufenden (§ 8b Abs. 5 KStG) und der Veräußerungsgewinne (§ 8b Abs. 3 KStG).

55 BMF v. 10.11.2005, FR 2005, 1218 (1218) und v. 7.1.2003, DB 2003, 366 (366), (inzwischen aufgehoben); Schauhoff-*Bott* (Fn. 2), § 7 Rn. 317 f.; *Orth*, DStR 2001, 325 (335); *Hüttemann* (Fn. 40), § 6 Rn. 132 und § 7 Rn. 63; a.A. *Schäfers/Walz*, FR 2002, 499 (504).

56 *Reuter*, NZG 2008, 881 (884 ff.).

57 *Reuter*, NZG 2008, 881 (884 f.).

nützige Einrichtung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält und die Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke darunter leidet, verletze sie das Gebot der Selbstlosigkeit.<sup>58</sup> Dies sei insbesondere der Fall, wenn an wenig profitablen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben festgehalten wird, obwohl andere Investitionsmöglichkeiten zur Verfügung stehen, die höhere Erträge versprechen, mit denen daher der gemeinnützige Zweck besser und umfangreicher verfolgt werden kann. Man müsse den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als eine im Grunde austauschbare Finanzierungsquelle ansehen.<sup>59</sup> *Reuters* Kritik zielt vor allem auf von Stiftungen getragene Unternehmen mit anteilmäßig geringen Gewinnausschüttungen in den gemeinnützigen Bereich.<sup>60</sup>

Einen vergleichbaren Ausgangspunkt wählen *v. Hippel* und *Walz*, die allerdings auch eine an quantitativen Größen orientierte Geprägetheorie für im Grundsatz gerechtfertigt halten, zumal in anderen Ländern – wie Österreich, der Schweiz und Frankreich – vergleichbare Regelungen existierten.<sup>61</sup> Es müssten freilich Modifizierungen vorgenommen und könnten natürlich ebenso andere Regelungen geschaffen werden.<sup>62</sup> Zwar sei es richtig, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zunächst einmal nur die Art und Weise der Mittelverwendung betrifft und die für die Frage der Selbstlosigkeit einer Organisation maßgebliche Mittelverwendung gar nicht berührt. Diese vordergründig einleuchtende Unterscheidung sei allerdings zu formal und werde den praktischen Gestaltungen häufig nicht gerecht. Es bestehe regelmäßig die Gefahr, dass Unternehmensführung, Unternehmenserhaltung und Strukturkonservierung zum dominanten Zweck würden. Es sei aber kaum oder nur sehr schwer zu beweisen, dass das Unternehmen nicht das Instrument der Mittelbeschaffung für die gemeinnützige Organisation ist, sondern umgekehrt letztere das steuerbegünstigte Erhaltungs- und Leitungsinstrument für ersteres. In diesem Sinne lasse sich die Geprägetheorie als ein Instrument begreifen, um durch eine Begrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit zu verhindern, dass die gemeinnützige Organisation ihr Verhalten (heimlich) danach ausrichtet, den Geschäftsbetrieb zu fördern, während die gemeinnützige Zweckverfolgung in den Hintergrund tritt.<sup>63</sup> *Von Hippel* und *Walz* ordnen die Geprägetheorie somit ebenso wie das hiermit verwandte Institut der zeitnahen Mittelverwendung<sup>64</sup> als Mittel zur Verhaltenssteuerung, zur Verbesserung der Corporate Governance ein.

*Schäfers* und *Walz* haben darüber hinaus auf einen Nebeneffekt der Geprägetheorie im Rahmen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften hingewiesen. In gewissem

58 *Reuter*, NZG 2008, 881 (884).

59 *Reuter*, NZG 2008, 881 (885).

60 *Reuter*, in: Christiana Albertina, Heft 67, 2008, S. 6, 11 ff.; ebenso *v. Hippel/Walz*, in: *Walz/v. Auer/v. Hippel* (Hrsg.), *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, S. 215 (235, 270 ff.).

61 *von Hippel/Walz*, *Rechtsvergleichender Generalbericht*, in: *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, 2007, S. 89, 154 f.

62 *v. Hippel/Walz*, in: *Walz/v. Auer/v. Hippel* (Hrsg.), *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, S. 154 f., 266 ff.

63 *v. Hippel/Walz*, in: *Walz/v. Auer/v. Hippel* (Hrsg.), *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, S. 154 f., 266 ff.

64 Hierzu *v. Hippel/Walz*, in: *Walz/v. Auer/v. Hippel* (Hrsg.), *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, S. 215 (236) mit Hinweisen auf das US-amerikanische Schrifttum.

Umfang sei sie geeignet, Wettbewerbsverzerrungen zu begrenzen, die dadurch entstehen, dass Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften auf Ebene der gemeinnützigen Körperschaft grundsätzlich nicht besteuert werden.<sup>65</sup> Zumeist sind solche Einkünften zwar ohnehin der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzuordnen.<sup>66</sup> Aber auch wenn die gemeinnützige Körperschaft aktiven Einfluss auf das Unternehmen nimmt und die Einkünfte folglich aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stammen, unterliegt gemäß § 8b Abs. 1 KStG nur die ausschüttende Körperschaft der Körperschaftsteuerpflicht.<sup>67</sup> Die Anteilseigner werden in diesem Fall nicht mit Kapitalertragsteuer belastet, da § 44a Abs. 7 EStG für gemeinnützige Körperschaften eine Abstandnahme von der Kapitalertragsteuer vorsieht.<sup>68</sup> Die Wettbewerbsverzerrung resultiere daraus, dass die Gesamtsteuerbelastung bei Ausschüttungen an natürliche Personen neben der Belastung auf Gesellschaftsebene mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer auf der Ebene der Gesellschaft noch die persönliche Einkommensteuerbelastung der Gesellschafter (seit dem 1.1.2009 gem. § 32d EStG allerdings maximal mit dem abgeltenden Steuersatz in Höhe von 25 %) umfasst. Die gemeinnützige Körperschaft könne diesen Steuervorteil an die Kapitalgesellschaft weitergeben, so dass diese einen Wettbewerbsvorteil gegenüber Konkurrenten erhält. Eine ähnliche Verzerrung entstehe beim Erwerb von Unternehmensanteilen, weil eine gemeinnützige Einrichtung infolge ihrer vergleichsweise höheren Rendite einen höheren Kaufpreis zahlen könne als andere Bieter.<sup>69</sup>

## VI. Stellungnahme

### 1. Reichweite des Gebots der Selbstlosigkeit

Die heute herrschende Meinung lehnt die Geprägetheorie ab: Weder die Rechtsprechung noch die überwiegende Auffassung in der Literatur setzen der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Organisationen ihrem *Umfang* nach eine Grenze. Die Diskussion verdeutlicht aber, dass mit der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Organisationen Probleme verbunden sein können. Der Streit spitzt sich auf die Frage zu, welche Rahmenbedingungen sich aus § 55 Abs. 1 S. 1 AO oder § 56 AO für die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen ableiten lassen.

Der Wortlaut des § 55 Abs. 1 S. 1 AO bietet jedenfalls keine Grundlage für eine wie auch immer geartete Geprägetheorie. Soll das Gebot der Selbstlosigkeit in § 55 Abs. 1 S. 1 AO der wirtschaftlichen Betätigung der gemeinnützigen Körperschaft eine Grenze setzen, setzt dies voraus, dass unter der Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke im Sinne von § 55 Abs. 1 S. 1 AO gerade solche Tätigkeiten zu verstehen

65 *Schäfers/Walz*, FR 2002, 499 (505).

66 Siehe oben S. 79.

67 Dies gilt vorbehaltlich des § 8b Abs. 3 und 5 KStG.

68 BMF v. 10.11.2005, FR 2005, 1218 (1218) und v. 7.1.2003, DB 2003, 366 (366), (inzwischen aufgehoben); Schauhoff-Bott (Fn. 2), § 7 Rn. 317 f.; *Orth*, DStR 2001, 325 (335); *Hüttemann* (Fn. 40), § 6 Rn. 132 und § 7 Rn. 63; a.A. *Schäfers/Walz*, FR 2002, 499 (504).

69 *Schäfers/Walz*, FR 2002, 499 (503).

sind, mit denen selbst keine gemeinnützigen Zwecke verfolgt werden, die also nur der Mittelbeschaffung dienen. Dies ist aber – darauf wurde von anderer Seite bereits hingewiesen<sup>70</sup> – aufgrund des Satzbeginns (»Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch [...]«) eindeutig nicht der Fall. Der Aussagegehalt der Norm beschränkt sich somit auf Fragen der Mittelverwendung und nicht der Mittelzielung. Die Annahme, gemeinnützige Körperschaften dürften sich nur in begrenztem Umfang wirtschaftlich betätigen, lässt sich nicht aus § 55 Abs. 1 S. 1 AO ableiten.

## 2. Wirtschaftliche Betätigung und Gemeinnützigkeit

Mit der Ablehnung der Geprägetheorie auf Grundlage des § 55 AO ist noch keine Aussage darüber getroffen, ob nicht ihr zentrales Anliegen, den Umfang wirtschaftlicher Betätigung gemeinnütziger Einrichtungen zu beschränken, in der Sache berechtigt ist. Die Geprägetheorie könnte insoweit eine Art zeitlich vorhergehendes, formelles Korrektiv<sup>71</sup> darstellen: Indem der Umfang der wirtschaftlichen Betätigung eingeschränkt wird, sind die Schwierigkeiten zwar nicht gelöst, wiegen aber immerhin weniger schwer. Ein solches Korrektiv ist freilich nur dann erforderlich, wenn die sich aus einer wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Einrichtungen ergebenden Gefahren nicht auf anderem Wege beseitigt werden können.

### a) Wettbewerbsgleichheit

Eine Begrenzung wirtschaftlicher Betätigungen mit der Begründung, dass gemeinnützige Körperschaften aufgrund ihrer Steuerprivilegierung Wettbewerbsvorteile gegenüber Konkurrenten haben könnten, erscheint uns als nicht geboten. Im Bereich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe wird Wettbewerbsgleichheit durch die partielle Besteuerung der gemeinnützigen Körperschaft hergestellt. Der Wettbewerbsgedanke ist der tragende Grund für die partielle Steuerpflicht. Es bleibt zwar das von *Schäfers* und *Walz* angesprochene Problem der »Entnahme« aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, die nach h.M. nicht zur Belastung mit Kapitalertragsteuer führt.<sup>72</sup> Da die Geprägetheorie dieses Problem allerdings nicht zu lösen vermag, sondern es nur seinem Umfang nach einschränken kann, ist als Lösung – wie *Walz* und *Schäfers* es vorschlagen – die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 b) S. 4 EStG in diesen Fällen vorzugswürdig.

Im Bereich der Zweckbetriebe schließt § 65 Nr. 3 AO *per definitionem* aus, dass es zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt. Und insoweit durch die §§ 66 ff. AO Zweckbetriebe konstituiert werden, welche die Voraussetzungen von § 65 Nr. 3 AO nicht erfüllen, stellt sich die viel grundsätzlichere Frage, ob diese Privilegierungen überhaupt – gerade auch vor dem europarechtlichen Hintergrund – zu rechtfertigen

70 Siehe bereits S. 77.

71 v. *Hippel/Walz* (Fn. 62), S. 266 ff.; *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Leisner-Egensperger* (Fn. 3), § 55 Rn. 55.

72 Siehe oben S. 78 f.

sind. Die Gepräge­theorie würde hier jedenfalls nicht weiterhelfen, da sie nach einheliger Auffassung auf Zweckbetriebe keine Anwendung findet.

b) Dominanz von Unternehmensinteressen

Unterhält eine gemeinnützige Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, besteht – darauf weisen *Reuter, von Hippel* und *Walz* völlig zutreffend hin<sup>73</sup> – die Gefahr, dass sich der Unternehmenszweck verselbständigt. Das Unternehmen ist nicht mehr bloßer Mittelbeschaffungsbetrieb und in diesem Sinne ein Mittel, um gemeinnützige Zwecke verfolgen zu können. Vielmehr wird die gemeinnützige Körperschaft ein Hilfsmittel dafür, das Unternehmen betreiben zu können. Ein typisches Anzeichen hierfür besteht darin, dass Gewinne in nur sehr geringem Umfang ausgeschüttet und sie stattdessen im Unternehmen thesauriert werden. Im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben stellt sich deshalb richtigerweise nicht das Problem zu hoher Gewinne, sondern zu niedriger Gewinnausschüttungen.

*Reuter* will zur Lösung dieses Problems die Gepräge­theorie fruchtbar machen. Dominiert das Unternehmensinteresse die gemeinnützige Körperschaft, gebe das Unternehmen der Körperschaft das Gepräge und es liege ein Verstoß gegen den Selbstlosigkeit­grundsatz vor.<sup>74</sup> Die Wortlautauslegung hat aber ergeben, dass der Selbstlosigkeit­grundsatz nicht der richtige Anknüpfungspunkt sein kann. Viel näher liegt es, – wie der BFH – einen Verstoß gegen den Ausschließlichkeitsgrundsatz nach § 56 AO anzunehmen: Wird das Unternehmen, das eigentlich zur Mittelbeschaffung gedacht ist, zum Selbstzweck oder zweiten selbständigen Zweck der Körperschaft, verfolgt diese nicht mehr ausschließlich gemeinnützige Zwecke.

Daran schließt die Frage an, anhand welcher Kriterien sich ermitteln lässt, ob der Betrieb eines Unternehmens dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet oder er bereits zum eigenständigen Zweck der Körperschaft geworden ist. Die Hinweise des BFH in seiner Entscheidung zur Auftragsforschung greifen dazu weitgehend auf die Kriterien der Gepräge­theorie zurück. Die hiernach vorgenommene Abgrenzung ist deshalb den gleichen Einwänden wie die Gepräge­theorie ausgesetzt. Wenn ein mit hohem personellen Aufwand betriebener wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb umfangreiche Mittel dem gemeinnützigen Bereich zur Verfügung stellt, der diese Mittel – ggf. gemeinsam mit eingegangenen Spenden – an die zu fördernde Institution weiterleitet, was einen erheblich geringeren personellen Aufwand erfordert, so kann dies allein noch nicht gemeinnützigkeitsschädlich sein. Beispielhaft sei nur auf die wirtschaftlich durch Flohmärkte, Basare und andere Aktionen häufig sehr aktiven Kindergarten- oder Schulfördervereine hingewiesen.

Dem Ausschließlichkeitsgrundsatz lassen sich im Wege der Auslegung unserer Meinung nach durchaus konkrete, am Zweck ausgerichtete Abgrenzungsmaßstäbe entnehmen. Hierfür bedarf es einer differenzierten Betrachtungsweise nach den unterschiedlichen Typen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe.<sup>75</sup>

73 *Reuter*, NZG 2008, 881 (884 f.); v. *Hippel/Walz* (Fn. 57), S. 266 ff.

74 Siehe oben S. 79 f.

75 Im anderen Zusammenhang getroffene gleiche Unterscheidung bei *Hüttemann* (Fn. 2), 103 ff.; *ders.* (Fn. 40), § 6 Rn. 31 f.; *Seer/Wolsztynski* (Fn. 16), S. 222 f.

aa) Den klassischen Fall des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bildet der *Mittelbeschaffungsbetrieb*. Gemeint sind diejenigen Geschäftsbetriebe, die unmittelbar nichts mit der gemeinnützigen Zweckverfolgung zu tun haben, die also Leistungen erbringen, die selbst nicht vom satzungsmäßigen Zweck gedeckt sind. Ihre Funktion beschränkt sich darauf, Überschüsse zu erwirtschaften, die von der gemeinnützigen Körperschaft für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden können. Darin, dass diese Wirtschaftstätigkeit mittelbar den gemeinnützigen Zweck fördert, liegt ihr einziger Rechtfertigungsgrund. Eine gemeinnützige Körperschaft muss daher nachweisen können, dass der Mittelbeschaffungsbetrieb tatsächlich darauf ausgerichtet ist, Mittel zu erwirtschaften. Zwar erscheint der einer gemeinnützigen Körperschaft so eröffnete Spielraum in der Tat als sehr groß. Gründe dafür, Gewinne im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu thesaurieren und nicht auszuschütten, lassen sich im Zweifelsfall viele finden. Ob bei einer Entscheidung das Unternehmensinteresse dominierte, wird im Einzelfall sicherlich schwer festzustellen sein. Insofern wird zu Recht diskutiert, eine Mindestausschüttungspflicht ähnlich wie in den USA einzuführen.<sup>76</sup>

Immerhin lässt sich aber doch bereits *de lege lata* eine Untergrenze ziehen. Die Existenz eines Mittelbeschaffungsbetriebs rechtfertigt sich nämlich nicht allein daraus, dass überhaupt Gewinne angestrebt oder erzielt werden. Anderenfalls bliebe unberücksichtigt, dass in aller Regel verschiedene Alternativen der Vermögensanlage zur Verfügung stehen. Ein reiner Mittelbeschaffungsbetrieb ist als im Grunde austauschbare Finanzierungsquelle anzusehen, so dass er ggf. veräußert und der Erlös anderweitig angelegt oder investiert werden muss. Da jede Vermögensanlage in der Regel eine Abwägung zwischen Risiko und Rendite beinhaltet,<sup>77</sup> bleibt der gemeinnützigen Körperschaft hinsichtlich der Renditeerwartung zwar erheblicher Spielraum. Wenn aber noch nicht einmal eine Rendite in Höhe einer praktisch risikofreien Vermögensanlage angestrebt wird, existiert kein betriebswirtschaftlich einleuchtender Grund, in diesen speziellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb weiterhin zu investieren. In einem solchen Fall spricht alles dafür, den Geschäftsbetrieb zu veräußern. Geschieht dies nicht, steht nicht die Erwirtschaftung zusätzlicher Mittel im Vordergrund der Tätigkeit, sondern wird die Unterhaltung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bezweckt.<sup>78</sup> Diese Überlegung gilt im Übrigen auch für die bloße Vermögensverwaltung bei der Ausgliederung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine von der gemeinnützigen Körperschaft gehaltene Kapitalgesellschaft. Sie folgt aus § 56 AO, wonach wirtschaftliche Unternehmen dem gemeinnützigen Zweck unterzuordnen sind und sie zu keinem anderen Zweck als der (wenigstens mittelbaren) Förderung des gemeinnützigen Zwecks unterhalten werden dürfen.

bb) Bei weitem nicht alle wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe sind reine Mittelbeschaffungsbetriebe. Nicht selten wird es sich um sog. *Zweckverwirklichungsbetriebe* handeln. Damit sind Betriebe gemeint, die entgeltliche Leistungen erbringen, die vom

76 Einzelheiten hierzu bei v. Hippel/Walz (Fn. 45), S. 140 ff.

77 Hüttemann/Schön, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, 2007, S. 38 ff.

78 Daran ändert auch § 64 Abs. 2 AO nichts. Zwar werden die Ergebnisse mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe saldiert, doch schränkt die Norm nicht § 55 Abs. 1 S. 1 AO bzw. § 56 AO ein; hierzu Hüttemann (Fn. 40), § 6 Rn. 33 f.

gemeinnützigen Zweck der Körperschaft gedeckt sind, ohne dass aber die weiteren Voraussetzungen eines Zweckbetriebs im Sinne der §§ 65 ff. AO erfüllt werden, vor allem wenn eine Konkurrenzsituation zu gewerblichen Anbietern besteht und deshalb § 65 Nr. 3 AO die Steuerbegünstigung ausschließt. Beispiele sind die Weiterbildungsangebote gemeinnütziger Hochschulen, die entgeltliche Auftragsforschung im Fall der Entscheidung des BFH vom 4.4.2007<sup>79</sup> oder die Krankenfahrten durch normale Pkw oder Taxen statt durch Krankenwagen.<sup>80</sup> Solche Zweckverwirklichungsbetriebe fördern unmittelbar die satzungsmäßigen Zwecke einer Körperschaft. Sie sind daher von den §§ 55, 56 AO gedeckt, ohne dass es auf die Erwirtschaftung von Mitteln für den ideellen Tätigkeitsbereich ankäme. Eine Gewinnerzielungsabsicht oder eine Mindestausschüttung ist deshalb in diesen Fällen nicht erforderlich. Solche Betriebe können sogar Verluste machen. Aus Wettbewerbsgründen dürfen allerdings keine Finanzmittel aus den steuerbegünstigten Bereichen verwendet werden, um diese Verluste aufzufangen.<sup>81</sup> Eine Verrechnung kann deshalb in der Regel nur mit Gewinnen aus anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben erfolgen.

### c) Gemeinnützigkeit als Signal für Vertrauenswürdigkeit

Gemeinnützige Einrichtungen genießen aufgrund ihres besonderen Status' in der Bevölkerung in beträchtlichem Maße Vertrauen. Von der Gemeinnützigkeit geht deshalb auch ein erheblicher Werbeeffekt aus.<sup>82</sup> Von *Hansmann* stammt der Gedanke, dass in der besonderen Vertrauenswürdigkeit von Non-Profit-Organisationen<sup>83</sup> sogar der eigentliche Grund ihrer Existenz zu sehen ist.<sup>84</sup> So könne ein Konsument die Qualität vieler hochkomplexer Güter – insbesondere im Bildungs- und Gesundheitsbereich – in aller Regel nicht richtig einschätzen. Für den Anbieter bestehe der Anreiz, überhöhte Preise einzufordern, weshalb Nachfrager in der Folge zu Recht misstrauisch sein werden. In solchen Fällen von Informationsasymmetrie signalisiere der Status der Gemeinnützigkeit eine besondere Vertrauenswürdigkeit, weil auf Anbieterseite keine Gewinninteressen mit im Spiel sind.

Der Verzicht auf Gewinnausschüttung bildet in der Tat ein Kernelement der Gemeinnützigkeit. Dieses Erfordernis wird insbesondere mit dem Grundsatz der Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 S. 1 AO in Verbindung gebracht: Es schütze das Vertrauen in den ideellen Mehrwert der angebotenen Produkte und Dienstleistungen und beschränke die Verlagerung an sich unternehmerischer Betätigungen in den Dritten Sektor, die sinnvollerweise in den anderen Sektoren verfolgt werden sollten.<sup>85</sup>

79 BFH v. 4.4.2007, BFHE 217, 1 (1 ff.), BStBl. II 2007, 631 (631 ff.).

80 *Hüttemann* (Fn. 40), § 6 Rn. 31 unter Hinweis auf AEAO Nr. 6 zu § 66.

81 *Hüttemann* (Fn. 2), 103 ff.; *ders.* (Fn. 40), § 6 Rn. 31 f.

82 Hübschmann/Hepp/Spitaler-Leisner-Egensperger (Fn. 3), § 55 Rn. 56; v. Hippel/Walz (Fn. 57), S. 267.

83 Zum Begriff der Non-Profit-Organisationen s. Walz, JZ 2002, 268 (268 ff.).

84 *Hansmann*, in: Powell (ed.), *The Nonprofit-Sector – A Research Handbook*, 1987, S. 27 ff.; *Toepler/Anheier*, in: Hopt/v. Hippel/Walz (Hrsg.), *Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft*, 2005, S. 47, 49 f.

85 Walz, JZ 2002, 268 (273).

Für die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Körperschaften ergeben sich hieraus aber nur sehr eingeschränkt Grenzen, weil sich diese – an sich zutreffenden – Überlegungen nur auf Zweckbetriebe beziehen. Unterhält eine Körperschaft einen Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 ff. AO, bietet sie Leistungen gegen Entgelt an und verfolgt dadurch gemeinnützige Zwecke. Hier muss sichergestellt sein, dass es der Körperschaft nicht darum geht, Gewinne zu erzielen, sondern dass die ideellen Zwecke im Vordergrund stehen. Dieses Erfordernis ergibt sich bereits aus § 65 Nr. 1 und 2 AO, wonach der Geschäftsbetrieb zur Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke erforderlich und auf die steuerbegünstigten Zwecke ausgerichtet sein muss.<sup>86</sup> Eine Gewinnerzielung ist damit nicht grundsätzlich ausgeschlossen, denn zum Aufbau und zur Erweiterung des Zweckbetriebs kann es beispielsweise zulässig sein, Überschüsse zu erzielen. Verboten wäre es nur, steuerfreie Gewinne im Zweckbetrieb zu erzielen, um diese in Form der Quersubventionierung in anderen Bereichen der Körperschaft zu verwenden.<sup>87</sup>

Im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist die Erzielung von Gewinnen – darauf wurde bereits hingewiesen – unschädlich. Das Argument von der Gemeinnützigkeit als Signal für die besondere Vertrauenswürdigkeit der Organisation zählt hier nicht. Im Gegenteil: Ein etwaig bestehender Vertrauenstatbestand müsste zerstört werden, weil die Körperschaft so wie jedes Wirtschaftsunternehmen auch auf Gewinne ausgerichtet ist. Vor allem bei Zweckverwirklichungsbetrieben besteht die Gefahr, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb mit dem positiven Image der gemeinnützigen Körperschaft in Verbindung gebracht wird und sich damit höhere Renditen erwirtschaften lassen als bei vergleichbaren privaten Konkurrenzbetrieben. Um diesen Vertrauenstatbestand zu zerstören, empfiehlt es sich, gemeinnützigen Körperschaften erhöhte Transparenzpflichten aufzuerlegen. Sie müssen ggf. kenntlich machen, dass es sich um eine nicht steuerbegünstigte wirtschaftliche Tätigkeit handelt. Nur zum Teil wird dem durch den Ausweis des vollen Umsatzsteuersatzes im Gegensatz zur ermäßigten Umsatzsteuer nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG Rechnung getragen.

Festzuhalten bleibt, dass das Vertrauensargument keine Begrenzung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer gemeinnützigen Organisation rechtfertigt.

### 3. Zivilrechtliche Grenzen

Umfangreiche wirtschaftliche Tätigkeiten gemeinnütziger Organisationen können zivilrechtlichen Beschränkungen unterworfen sein. Geht die wirtschaftliche Betätigung über das so genannte Nebenzweckprivileg für Idealvereine nach § 21 BGB hinaus, kann dies zur Auflösung und Löschung eines Idealvereins führen. In der Kolping-Entscheidung des BGH<sup>88</sup> hat der zweite Zivilsenat zwar die durch das OLG Dresden entwickelte weitere Rechtsfolge, eine persönliche Haftung der Mitglieder für die Verbindlichkeiten des Vereins,<sup>89</sup> abgelehnt. Der BGH weist aber darauf hin,

86 Hüttemann (Fn. 40), § 6 Rn. 176 ff.

87 Hüttemann (Fn. 40), § 6 Rn. 182.

88 OLG Dresden ZIP 2005, 1680 (1680 ff.); hierzu v. Hippel, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, 2007, S. 493 f., 577 ff.

89 BGHZ 175, 12 (12 ff.).

dass der gesetzliche Schutz vor zu weitgehender wirtschaftlicher Betätigung eines Idealvereins die Auflösung und Löschung des Vereins vorsehe.<sup>90</sup> Das Verhältnis zwischen den vereins- und den steuerrechtlichen Grenzen wirtschaftlicher Betätigungen ist bis heute ungeklärt.<sup>91</sup> Die Aufgabe der Geprägetheorie im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht darf jedenfalls in der Praxis nicht als Signal zur unbeschränkten Wirtschaftstätigkeit von Idealvereinen verstanden werden, da dies zivilrechtlich nach wie vor deren Auflösung nach sich ziehen kann. Für Stiftungen gilt das Verbot der wirtschaftlichen Betätigung nach § 22 BGB nicht. Hier greift das, wenn auch in der Praxis großzügig gehandhabte, Korrektiv des Verbots der unmittelbaren oder verdeckten Selbstzweckstiftung ein.<sup>92</sup> Lediglich die gemeinnützige GmbH ist in ihrer gesellschaftsrechtlichen Zweckgestaltung vollkommen frei<sup>93</sup> und unterliegt mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit nur den durch das Gemeinnützigkeitsrecht gezogenen Grenzen. Dies erklärt unter anderem ihre zunehmende Beliebtheit als Non-Profit-Organisation.

## VII. Fazit

Die Probleme, die aus der wirtschaftlichen Tätigkeit gemeinnütziger Körperschaften entstehen, sollten zielgenau angegangen werden. Die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen unterliegt der partiellen Steuerpflicht und stellt daher keine bedeutende Konkurrenz für den privaten Wettbewerber dar. Will man die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als Selbstzweck der gemeinnützigen Organisation verhindern, ist entscheidend, ob ein solcher als reiner Mittelbeschaffungsbetrieb überhaupt nennenswerte Erträge für den gemeinnützigen Zweck generiert. Wenn das nicht der Fall ist, verstößt die gemeinnützige Körperschaft gegen das Gebot, ausschließlich gemeinnützige Zwecke zu verfolgen (§ 56 AO). Für den Zweckverwirklichungsbetrieb gilt diese Einschränkung nicht. Einer Geprägetheorie, die diese Probleme ohnehin nicht lösen, sondern immer nur ihrem Umfang nach begrenzen könnte, bedarf es daher auch in der Sache nicht, zumal sie die gemeinnützigen Körperschaften einer erheblichen Rechtsunsicherheit aussetzt. Lediglich bei Stiftung und Idealverein bestehen zusätzliche zivilrechtliche Grenzen, bei der Ideal-GmbH hingegen nicht.

90 *Reuter*, Non Profit Law Yearbook 2007, 2008, S. 63, 79 f. plädiert in diesen Fällen unter bestimmten Umständen für eine persönliche Haftung der Vereinsmitglieder, wenn es sich bei ihnen wiederum um Körperschaften handelt und keine natürliche Person mit ihrem Vermögen zur Haftung herangezogen wird.

91 Siehe hierzu *Reuter*, NZG 2008, 881 (881 ff.).

92 Hierzu ausführlich jüngst *Hushahn*, Unternehmensverbundene Stiftungen im deutschen und schwedischen Recht, 2009, S. 91 ff. mit dem Vergleich zur skandinavischen Rechtslage.

93 Anders in anderen Rechtsordnungen, die eine Ideal-Kapitalgesellschaft ausschließen, vgl. *von Hippel/Walz* (Fn. 45), S. 89, 107 ff.

### VIII. Summary

The problems which arise in the context of economic commercial activity of non-profit organisations should be addressed in a more targeted manner. The commercial activities of non-profit organisations are subject to a partial degree of taxation (*partielle Steuerpflicht*) and as such pose no significant threat to private competitors. If one seeks to prevent the running of a commercial business as the primary object of a non-profit organisation, the key point is whether such an operation aimed at raising capital in any way generates significant revenues for the non-profit objects. Where this is not the case, the non-profit body is violating the legal requirement of pursuing purely non-profit objects (Article 56 AO). For the operation aimed at realising a purpose (purpose oriented operation), this limitation does not apply. Thus there is no substantive need for an "imprint theory" (*Geprägetheorie*), which in any case can only limit the scope of the problem but not resolve it. Such an approach would subject non-profit bodies to considerable legal uncertainty. Additional civil law limitations apply only to the foundation and altruistic body, but not to the non-profit limited company (*Ideal-GmbH*).

# Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland und struktureller Inlandsbezug?

MARCUS HELIOS

I. Einführung . . . . .	89	2. Relevante Aussagen des EuGH in der Rs. »Persche« . . . . .	98
II. § 51 Abs. 2 AO i.d.F. des JStG 2009 . . . . .	92	3. Folgerungen . . . . .	99
1. Entstehungsgeschichte . . . . .	92	IV. Ausblick auf mögliche Änderungen des Spendenrechts. . . . .	100
2. Regelung oder Programmsatz? . . . . .	94	V. Zusammenfassung . . . . .	101
III. Europarechtliche Würdigung eines »strukturellen Inlandsbezugs« am Maßstab der EuGH-Rechtsprechung . . . . .	96	VI. Summary . . . . .	102
1. Relevante Aussagen des EuGH in der Rs. »Stauffer« . . . . .	96		

## I. Einführung

Das EU-Recht enthält keine unmittelbaren Regelungen und Zuständigkeiten mit gemeinnützigkeitsrechtlichen Bezügen. Lediglich Einrichtungen der Daseinsvorsorge, die »Dienste von *allgemeinem wirtschaftlichen Interesse*« erbringen, haben in den Art. 16 und 86 Abs. 2 EGV eine teilweise Regelung erfahren. Diese haben aber keine Bedeutung für das Gemeinnützigkeits- oder Spendenrecht.<sup>1</sup> Ungeachtet dessen nimmt die Bedeutung der »sach- und themenneutralen« Binnenmarktregelungen für das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht zu<sup>2</sup>. Dabei geht es im Wesentlichen um zwei Problemkreise. Zum Einen ist fraglich, ob die umfangreichen gemeinnützigkeitsabhängigen Steuervergünstigungen mit dem europäischen Beihilfenverbot (Art. 87 f. EGV) vereinbar sind. Zu dieser Fragestellung hat sich der EuGH<sup>3</sup> in 2006 erstmals geäußert und den grundsätzlichen Beihilfencharakter von Steuervergünstigungen an gemeinnützige Einrichtungen bejaht<sup>4</sup>. Zum Anderen wird aus europarechtlichen Gründen die Erweiterung der gemeinnützigkeitsabhängigen Steuerer-

1 So Generalanwältin *Stix-Hackl* in ihren Schlussanträgen in der Rs. C-386/04 – *Stauffer*, Slg. 2006, I-8203 Tz. 94.

2 Vgl. aus dem Schrifttum *Benicke*, EuZW 1996, 165 ff.; *Benicke*, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl. 2005, § 23 Rz. 1 ff.; ferner *Jachmann*, in: Enquête-Kommission, 2002, S. 67 (85); *Helios*, BB 2002, 1893 ff.; *Jachmann*, BB 2003, 990; zu Grundfreiheiten vgl. *Eicker*, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit, 2004; *Isensee*, DStJG 26 (2003), S. 93 ff.; zusammenfassend *Kube*, IStR 2005, 469 ff.; umfassend *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, 2005.

3 EuGH, Urt. v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 – *Cassa di Risparmio di Firenze*, www.curia.eu.int.

4 Umfassend zu diesem Urteil *Hüttemann*, DB 2006, 914 ff. m.w.N.; vgl. ferner *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, 2005.

günstigungen (namentlich der Spendenbegünstigung) auf im Ausland als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen gefordert. Die im Schrifttum<sup>5</sup> geführte Diskussion zur europarechtlichen Vereinbarkeit von § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG a.F. gipfelte schließlich in den Vorlagebeschluss des BFH in der Rechtssache »Stauffer«. Der EuGH hat mit Urteil vom 14.9.2006<sup>6</sup> entschieden, dass der durch § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG a.F. bewirkte Ausschluss ausländischer Körperschaften von den gemeinnützigen Steuervergünstigungen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 56 EGV verstößt. In der Rs. »Jundt«<sup>7</sup> hat der EuGH entschieden, dass die Beschränkung der steuerfreien Aufwandsentschädigung des § 3 Nr. 26 EStG a. F. auf nebenberufliche Tätigkeiten »im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts« gegen die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EGV) verstößt und nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann.<sup>8</sup> Im Schrifttum<sup>9</sup> ist zwar in der Vergangenheit vereinzelt behauptet worden, dass das EU-Recht wegen der fehlenden Ermächtigung zur Harmonisierung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts nicht anwendbar sei. Die Entscheidungen »Stauffer«, »Jundt« und nun auch »Persche« belegen jedoch eindrucksvoll, dass die Binnenmarktregelungen des EG-Vertrages grundsätzlich auch auf Non-Profit-Unternehmen Anwendung finden. Nicht zuletzt aus diesem Grund rückt die Bedeutung des Europarechts für gemeinnützige Körperschaften zunehmend in den Vordergrund und ist vom Gesetzgeber bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu beachten.

Die EU-Kommission hat unter Berufung auf die Rechtssache »Stauffer« Großbritannien<sup>10</sup>, Irland<sup>11</sup>, Polen<sup>12</sup> und Belgien<sup>13</sup> gem. Art. 226 EGV förmlich aufgefordert, die spendenrechtliche Benachteiligung ausländischer Wohlfahrtseinrichtungen einzustellen.<sup>14</sup> Soweit ersichtlich, hat sich die Kommission bisher lediglich im Fall von Belgien entschieden, den EuGH anzurufen.<sup>15</sup> Die Niederlande sind einem potentiellen Verfahren zuvorgekommen und haben mit Wirkung ab dem 1.1.2008 ihre erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften auf

5 Zusammenfassend *Hüttemann/Helios*, DB 2006, 2481 ff. m.w.N.

6 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – C-386/04 – *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Slg. 2006, I-8203.

7 EuGH, Urteil v. 18.12.2007, Rs. C-281/06 – *Jundt*, IStR 2008, 220.

8 Hierzu *Hüttemann/Helios*, IStR 2008, 200.

9 *Knut Ipsen*, Soziale Dienstleistungen und EG-Recht, 1997, S. 32.

10 Pressemitteilung der EU-Kommission v. 10.7.2006 – IP/06/964 ([www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)).

11 Pressemitteilung der EU-Kommission v. 17.10.2006 – IP/06/1408 ([www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)).

12 Pressemitteilung der EU-Kommission v. 17.10.2006 – IP/06/1408 ([www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)).

13 Pressemitteilung der EU-Kommission v. 21.12.2006 – IP/06/1879 ([www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)).

14 *Johnson*, TNI 2006, 685 ff.; ferner *Helios*, EC Tax Review 2007, 65, 66; zu einem Überblick des gemeinnützigkeits- und Spendenrechts in diesen EU-Mitgliedstaaten vgl. nur IFO-Gutachten, Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich, 2005.

15 In seiner Antwort auf ein früheres förmliches Mitteilungsschreiben hat Belgien den Verstoß zugegeben, ohne erkennen zu lassen, wann und wie es ihn zu beseitigen gedenkt noch wie Belgien das EU-Recht in der Zeit vor Inkrafttreten der neuen Bestimmungen anwenden werde. Die Kommission hat daher beschlossen, die zweite Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens einzuleiten. Dem Vernehmen nach sind die genannten Verfahren im Hinblick auf die Rs. »Persche« vorläufig zurückgestellt worden.

ausländische Einrichtungen erstreckt.<sup>16</sup> In Deutschland führte nach Beschluss zur Vorabentscheidung des BFH vom 9.5.2007<sup>17</sup> die Rs. »*Persche*«<sup>18</sup> zu einer europarechtlichen Überprüfung der im deutschen Steuerrecht geregelten Beschränkung des Spendenabzugs auf inländische gemeinnützige Körperschaften durch den EuGH. Mit Urteil vom 27.1.2009<sup>19</sup> hat der EuGH die Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi vom 14.10.2008<sup>20</sup> im Wesentlichen bestätigt und in der Beschränkung des Spendenabzugs auf inländische gemeinnützige Körperschaften (§ 49 EStDV a.F.) einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gesehen.<sup>21</sup> Damit hat der EuGH der Ansicht des BFH widersprochen, dass die Beschränkung der steuerlichen Begünstigung auf Inlandsspenden nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Das Urteil des EuGH in der Rs. »*Persche*« enthält neben der – nicht unerwarteten – Feststellung, dass neben Geld- auch Sachspenden (als fremdnützige Vermögenstransfers ohne Anlagecharakter) unter den Begriff des grundfreiheitsrechtlich geschützten Kapitalverkehrs fallen, wichtige Aussagen zu europarechtlichen Einordnung von grenzüberschreitenden Fragen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts. Einen dritten Komplex der Entscheidung bilden verfahrensrechtliche Aspekte zu Nachweiserfordernissen bei grenzüberschreitenden Spenden.

Unter dem Eindruck der Rs. »*Stauffer*« und des bis zum Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens noch nicht beendeten Verfahrens »*Persche*« hat der Gesetzgeber im JStG 2009 das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht für ausländische<sup>22</sup> gemeinnützige Körperschaften geöffnet. Das JStG 2009 hat aus europarechtlicher Sicht zwei Stoßrichtungen. Zunächst öffnet § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG i.d.F. JStG 2009 die Steuerbegünstigung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auch für beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Einrichtungen, wenn die ausländische Einrichtung die §§ 51 ff. AO erfüllt. Über den Bereich der KSt hat diese Änderung wegen der Verweisung auf § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auch Relevanz für § 3 Nr. 26 und § 3 Nr. 26a EStG und – soweit die ausländische Körperschaft beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist – auch im Spendenrecht (vgl. z.B. § 10b EStG). Nach wie vor besteht kein gesetzlich geregelter Spendenabzug für ausländische Einrichtungen ohne beschränkte Steuerpflicht im Inland. Mit der Entscheidung »*Persche*« steht jedoch fest, dass ein Spendenabzug auch bei Zuwendungen an eine ausländische Körperschaft zu gewähren ist, wenn der

16 Erlass des Finanzministeriums v. 5.1.2006 – V-N2006/6.19; Königlicher Erlass v. 29.3.2007; zum Ganzen ausführlich *Koele*, International Taxation of Philanthropy, 2008, S. 291 ff.

17 BFH, Beschl. v. 9. 5. 2007, XI R 56/05, IStR 2007, 599 ff.; hierzu jüngst *Tiedtke/Möllmann*, IStR 2007, 837 ff.

18 Im Ausgangsverfahren begehrte der im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kläger den Abzug einer Sachspende als Sonderausgabe an eine in Portugal als gemeinnützig anerkannte Organisation. Die Finanzverwaltung lehnte den Abzug unter Hinweis auf § 49 EStDV a. F. ab. Die hiergegen gerichtete Klage des Klägers wurde vom FG Münster (FG Münster v. 28. 10. 2005, 11 K 2505/05 E, IStR 2006, 497 f.; hierzu kritisch *Helios/Schlotter*, IStR 2006, 483 ff.) abgewiesen.

19 EuGH, Urteil v. 27.1.2009, Rs. C-318/07 – *Persche*, DStR 2009, 207.

20 [www.curia.eu.int](http://www.curia.eu.int).

21 So bereits *Hüttemann/Helios*, IStR 2008, 39 ff. An der Schlechterstellung ausländischer Einrichtungen hatte auch das »*Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements*« v. 01.01.2007, BGBl. I 2007, 2332, nichts geändert.

22 D.h. beschränkt steuerpflichtige (§ 2 Nr. 1 KStG) Körperschaften.

Spender Nachweise (*»Vorlage stichhaltiger Belege«*) darüber erbringen kann, dass die ausländische Einrichtung die §§ 51 ff. AO erfüllt. Die Öffnung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts wird jedoch in gewisser Weise wieder »zurückgedreht«, weil in § 51 Abs. 2 AO i.d.F. des JStG die Zweckverwirklichung im Ausland einen strukturellen Inlandsbezug aufweisen muss. Die geplanten Änderungen des Gesetzgebers im JStG 2009 sehen also einerseits eine Ausdehnung der gemeinnützigkeitsabhängigen Steuervergünstigungen auf ausländische Gesellschaften vor, beschränken jedoch andererseits zugleich die Auslandsbetätigung.

Mit § 51 Abs. 2 AO i.d.F. JStG 2009 hat der Gesetzgeber den (untauglichen)<sup>23</sup> Versuch unternommen, grenzüberschreitende Aktivitäten von gemeinnützigen Körperschaften an einen »strukturellen Inlandsbezug« zu knüpfen. Wenngleich die Regelung m.E. lediglich die bisherige Rechtslage festschreibt (s.w.u.), sind Bestrebungen des Gesetzgebers kritisch zu hinterfragen, die »Ob« und/oder »Wie« einer grenzüberschreitenden Betätigung gemeinnütziger Organisationen näher ausgestalten oder sogar einschränken. Vor diesem Hintergrund wird im Folgenden § 51 Abs. 2 AO i.d.F. JStG 2009 unter Zugrundelegung der vom EuGH in den Rs. »Stauffer« und »Persche« entwickelten Grundsätze grundfreiheitsrechtlich gewürdigt. In diesem Kontext wird insbesondere darauf eingegangen, ob der Gesetzgeber wegen oder trotz der Rs. »Persche« den grenzüberschreitenden Spendenabzug an eine ausländische (im Inland nicht steuerpflichtige) Einrichtung einschränken kann. Letztlich geht es darum, ob der Steuergesetzgeber ohne europarechtliche Bindungen in das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht – weil noch nicht geschehen (!) – einen strukturellen Inlandsbezug »hineinschreiben« kann.

## II. § 51 Abs. 2 AO i.d.F. des JStG 2009

### 1. Entstehungsgeschichte

§ 51 Abs. 2 AO i.d.F. des JStG 2009 lautet: *»Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.«* Die gesetzliche Regelung (prinzipielle Unterscheidung zwischen in- und ausländischer Allgemeinheit) richtet sich gegen die vom I. Senat des BFH im Verfahren »Stauffer« vertretene »auslandsoffene« Auslegung des Begriffs der Allgemeinheit in § 52 AO und soll die abweichende Verwaltungsauffassung auf eine gesetzliche Grundlage stellen.<sup>24</sup> Unter Hinweis auf Schrifttum stellte der Senat nämlich fest, es schade nicht, *»wenn die Stiftungszwecke ausnahmslos oder jedenfalls ganz überwiegend im Ausland erfüllt werden«*. Das deutsche Steuerrecht erkenne die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke unabhängig davon

<sup>23</sup> Insoweit ebenso Fischer, FR 2008, 752 ff.

<sup>24</sup> BFH, Beschluss v. 14. 7. 2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005, 721.

an, »ob dies im Inland oder im Ausland geschieht«. Eine Förderung der Allgemeinheit i.S. des § 52 Abs. 1 AO setze auch nicht voraus, »dass die Fördermaßnahmen den Bewohnern oder Staatsangehörigen Deutschlands zugute kommen«. Bis zur Rs. »Stauffer« war die Finanzverwaltung<sup>25</sup> der Ansicht, dass die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland von der steuerbegünstigten Körperschaft durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen nach § 63 Abs. 3 AO zu belegen ist. Insoweit stehen sich die unterschiedlichen Meinungen des BFH und des BMF zur Verfolgung von steuerbegünstigten Zwecken im Ausland gegenüber. Dabei besteht nach § 90 Abs. 2 AO bei Auslandsachverhalten eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht. Mit dem BMF-Schreiben vom 20. 9. 2005<sup>26</sup>, das als Reaktion auf den Vorlagebeschluss des BFH erlassen worden ist, änderte die Finanzverwaltung ihr Verständnis von § 52 Abs. 1 AO. Unter dem Begriff der »Allgemeinheit« sei die Bevölkerung von Deutschland bzw. ein Ausschnitt daraus zu verstehen. Die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland sei allein wegen der »positiven Rückwirkungen auf das Ansehen Deutschlands« steuerlich begünstigt. Es soll also nicht mehr genügen, dass steuerbegünstigte Aktivitäten nicht zum Nachteil der Bundesrepublik Deutschland gereichen, sondern die Finanzverwaltung verlangt eine Förderung der »deutschen« Allgemeinheit. Ferner soll die Steuerbegünstigung davon abhängen, ob Deutschland »mehr Steuermittel aufwenden müsste, wenn sich nicht inländische Organisationen engagieren würden«. Für das BMF ist somit vor allem der Staatsentlastungsgedanke tragend für die Zulässigkeit von grenzüberschreitenden gemeinnützigen Aktivitäten. An der einschränkenden Auslegung von § 52 Abs. 1 AO durch das BMF ist im Schrifttum<sup>27</sup> zu Recht Kritik geübt worden, denn aus der Generalklausel des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO lassen sich keine generellen Beschränkungen des Gemeinnützigkeitsrechts auf »inlandsbezogene« Fördermaßnahmen ableiten.<sup>28</sup> Zudem ist auch darauf hingewiesen worden, dass die meisten steuerbegünstigten Zwecke sowohl im In- als auch aus dem Ausland gefördert werden können.<sup>29</sup> Insbesondere sind zahlreiche steuerbegünstigten Zwecke steuerlich begünstigt, obwohl deren Verfolgung überhaupt keine »positiven Rückwirkungen« auf das Inland hat, deren Verfolgung aber gleichwohl aus humanitären oder anderen Gründen im (inländischen) Allgemeininteresse liegt.

Angesichts der kritischen Literaturstimmen, der Entscheidung des EuGH in der Rs. »Stauffer« und der – aus Sicht der Finanzverwaltung – »drohenden« Entscheidung in der Rs. »Persche« hat der Steuergesetzgeber in einem frühen Referentenentwurf zum JStG 2009 vom 28.4.2008 in § 52 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO-E folgende Regelung aufnehmen wollen: »Allgemeinheit sind die natürlichen Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben. Die Allgemeinheit wird auch gefördert, wenn die Tätigkeit der Körperschaft neben den in Absatz 2 genannten Zwecken in nicht nur unbedeutendem Umfang auch der Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland im Ausland dient.« Inhaltsgleiche Regelungen enthielt der Regierungsentwurf vom 18.6.2008. Nach der

25 Vgl. OFD München v. 23.11.2001, DStR 2002, 806

26 BMF-Schreiben v. 20.9.2005, BStBl. I 2005, 902.

27 Etwa Thömmes/Nakbaj, DB 2005, 2259; Hüttemann/Helios, DB 2006, 2481 ff. m.w.N.

28 Hüttemann/Helios, DB 2006, 2481 ff. m.w.N.

29 Hüttemann/Helios, DB 2006, 2481 ff. m.w.N.

Begründung im Referentenentwurf habe der EuGH (in der Rs. »*Stauffer*«) selbst darauf hingewiesen, dass eine entsprechende Einschränkung der Zweckverfolgung im Ausland europarechtlich möglich ist. Gegen das im Referentenentwurf vorgesehene Kriterium der »*Ansehensförderung*« sind im Schrifttum<sup>30</sup> zu Recht erhebliche rechtspolitische, rechtsanwendungsbezogene und gemeinschaftsrechtliche Bedenken geäußert worden. Wegen der weiten Fassung der Regelung waren insbesondere in Entwicklungsländern tätige gemeinnützige Einrichtungen besorgt, dass ihre auf Spendengeldern gestützten Tätigkeiten nicht mehr den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entsprechen könnten. Heftige Kritik im Schrifttum und das vehemente Einschreiten von Lobby-Verbänden haben schließlich zu der weiter oben zitierten Gesetz gewordenen Regelung geführt.

## 2. Regelung oder Programmsatz?

Nach § 51 Abs. 2 AO i.d.F. des JStG 2009 setzen die gemeinnützigkeitsabhängigen Steuervergünstigungen in Fällen einer Zweckverwirklichung im Ausland voraus, dass durch die Mittelverwendung entweder natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beiträgt. Es handelt sich daher nicht nur um einen unverbindlichen Programmsatz ohne Rechtsfolge. M.E. beinhaltet die Regelung erhebliche Probleme für die rechtspraktische Anwendung. Während noch vorstellbar, dass die 1. Alt. von § 52 Abs. 2 AO i.d.F. des JStG 2009 geprüft werden kann, ist es praktisch ausgeschlossen, eine Ansehensförderung im Ausland (2. Alt.) zu nachzuweisen. Die hierfür erforderliche »*Außenperspektive*« kann nicht durch Rechtsanwender im Geltungsbereich der Abgabenordnung erbracht werden. Auf welches / wessen Ansehen kommt es an? Staatspräsident? Ministerpräsident? Bundeskanzler(in)? die des ausländischen Volkes (Volksabstimmung)? Medien (Fernsehen, Zeitung – Boulevard oder Feuilleton, Internet)? Diese Beispiele zeigen bereits, dass eine Ansehensförderung nicht ernsthaft verifiziert werden kann. Es kann – wenn überhaupt – nur um eine abstrakte und nicht um eine konkrete Eignung der »*Ansehensförderung*« gehen. Letztlich kann es wie nach früherer Ansicht der Finanzverwaltung nur darauf ankommen, dass die Auslandsaktivitäten sich nicht zum Nachteil von Deutschland auswirken. Die untaugliche territoriale Einschränkung provoziert neue Abgrenzungsschwierigkeiten, die die Finanzämter und die gemeinnützigen Einrichtungen mit zusätzlichem Verwaltungsaufwand belasten. Die Tatbestandsmerkmale »Inländerbegünstigung« und »Ansehensförderung« kann kein Finanzamt im Einzelfall überprüfen. Es wird erhebliche Rechtsunsicherheit geschaffen und die tägliche Arbeit der gemeinnützigen Einrichtungen unnötig behindert.

Die praktische Bedeutung der Regelung wird ohnehin von der Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung bestimmt. Insoweit ist – auch europarechtlich – die Ge-

30 *Hüttemann*, DB 2008, 1061 ff.

setzesbegründung zu § 51 Abs. 2 AO i.d.F. des JStG 2009 problematisch. Dort heißt es nämlich:<sup>31</sup>

»Der in § 51 Abs. 2 beschriebene Inlandsbezug wirkt sich insgesamt nicht auf die weiteren, im Dritten Abschnitt der Abgabenordnung genannten Voraussetzungen einer Steuervergünstigung (sog. Gemeinnützigkeit) aus. Deren Vorliegen ist unabhängig von der Frage, ob die Tätigkeit im In- oder Ausland ausgeübt wird, zu prüfen. Erst wenn alle sonstigen Voraussetzungen des Dritten Abschnitts der Abgabenordnung gegeben sind – wobei insoweit auch bei Auslandstätigkeit der Körperschaften keine anderen Voraussetzungen als bisher vorliegen müssen – ist bei Auslandseinsätzen nunmehr zusätzlich der strukturelle Inlandsbezug zu fordern. (...) Falls die Verfolgung der in den §§ 52 bis 54 genannten förderungswürdigen Zwecke zu bejahen ist, ist daher davon auszugehen, dass eine solche Tätigkeit dem Ansehen Deutschlands nicht entgegensteht. (...) Falls der Bezug zu Deutschland dabei nicht schon durch die Förderung der hier lebenden natürlichen Personen – unabhängig von deren Staatsangehörigkeit – gegeben sein sollte, ist die Alternative der ›Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland im Ausland‹ bei in Deutschland ansässigen Organisationen – ohne besonderen Nachweis – bereits dadurch erfüllt, dass sie sich personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Ausland beteiligen (Indizwirkung). (...) Im Gegensatz zum Regierungsentwurf wird nunmehr als Tatbestandsalternative darauf abgestellt, dass ›die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann‹. Der Verzicht auf die bisherige Formulierung (›Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland im Ausland‹) steht dabei nicht in einem inhaltlichen Gegensatz zur bisherigen Formulierung im Regierungsentwurf, sondern verdeutlicht nur besser, dass es keiner spürbaren oder messbaren Auswirkung auf das Ansehen Deutschlands im Ausland bedarf. Ausländische Organisationen können den Inlandsbezug ebenfalls erfüllen, indem sie beispielsweise in Deutschland lebende natürliche Personen fördern, selbst wenn die Personen sich zu diesem Zweck im Ausland aufhalten. **Die oben dargestellte Indizwirkung der Tatbestandsalternative der Ansehensförderung Deutschlands entfällt zwar bei ausländischen Organisationen, die Erfüllung dieser Tatbestandsalternative durch ausländische Einrichtungen ist aber nicht grundsätzlich ausgeschlossen.** Durch die Einführung des Inlandsbezugs als weitere Voraussetzung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit wird verdeutlicht, dass die vom Deutschen Bundestag erwünschten Steuervergünstigungen für gemeinnütziges Handeln und der damit verbundene Verzicht auf Steuereinnahmen nur insoweit zu rechtfertigen sind, als die geförderten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Tätigkeiten – auch wenn sie von ausländischen Organisationen erbracht werden – einen Bezug zu Deutschland besitzen.«

Bei inländischen Körperschaften soll also bei Zweckverwirklichung im Ausland eine Indizwirkung greifen. Bei ausländischen Körperschaften soll demgegenüber bei einer vergleichbaren Tätigkeit – so jedenfalls die Begründung – eine Indizwirkung ausbleiben. Welche praktische Bedeutung hieraus erwächst, wird jedoch nicht klar, da es m.E. auch für ausländische Körperschaften keiner spürbaren oder messbaren Auswirkung auf das Ansehen Deutschlands im Ausland bedarf. Sollte die Finanzverwaltung jedoch einen konkreten Nachweis verlangen, wirft dies die Frage nach der europarechtlichen Zulässigkeit auf. Die Gesetzesbegründung verdeutlicht die Haltung des Gesetzgebers im Hinblick auf die grundsätzliche Zulässigkeit der Einführung eines strukturellen Inlandsbezugs im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, wie sie auch in der Begründung zum Referenten- und Regierungsentwurf zum JStG 2009 zum

31 Hervorhebung durch Fettdruck durch Verfasser.

Ausdruck gekommen ist. Der Gesetzgeber beruft sich auf entsprechende Ausführungen des EuGH in der Rs. »Stauffer«. Der EuGH habe im Stauffer-Urteil eine länderübergreifende Beurteilung des Gemeinwohls ausdrücklich zurückgewiesen und festgestellt, dass die Mitgliedstaaten in ihrer Entscheidung frei sind, »welche Interessen der Allgemeinheit sie dadurch fördern wollen, dass sie Vereinigungen und Stiftungen, die selbstlos mit diesen Interessen zusammenhängende Ziele verfolgen, Vergünstigungen gewähren«. <sup>32</sup> Hierbei verkennen jedoch Finanzverwaltung und Steuergesetzgeber, dass die Mitgliedstaaten ihre Entscheidung über die Gewährung von Steuervergünstigungen »entsprechend dem Gemeinschaftsrecht ausüben« <sup>33</sup> müssen. Insbesondere verbietet sich eine territoriale Unterscheidung nach dem Ort der Tätigkeit (s.w.u.). Dies führt zu der weiterführenden Frage, ob und welche europarechtlichen Vorgaben der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts beachten muss.

### III. Europarechtliche Würdigung eines »strukturellen Inlandsbezugs« am Maßstab der EuGH-Rechtsprechung

#### 1. Relevante Aussagen des EuGH in der Rs. »Stauffer«

Zutreffend ist, dass der EuGH in der Rs. »Stauffer« entschieden hat, dass allein die Mitgliedstaaten über die Frage, »was« begünstigt werden soll, entscheiden dürfen. Aus dem Gemeinschaftsrecht ergibt sich also nicht, dass z.B. die »europäische Kultur« in allen Mitgliedstaaten begünstigt sein muss. Im Anschluss an die Schlussanträge der Generalanwältin *Stix-Hackel* stellt der EuGH nämlich fest, dass »das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten nicht vorschreibt, (. . .) dass in ihrem Herkunftsmitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte ausländische Stiftungen im Inland automatisch die gleiche Anerkennung erhalten. Die Mitgliedstaaten verfügen insoweit nämlich über ein Ermessen, das sie entsprechend dem Gemeinschaftsrecht ausüben müssen«. Damit hat der EuGH nicht nur ein gemeinschaftsrechtliches »Gegenseitigkeitsprinzip« abgelehnt (die Gemeinnützigkeit nach dem Recht des Sitzstaates begründet also noch keine Gemeinnützigkeit im Tätigkeitsstaat), sondern auch die von der Kommission favorisierte »länderübergreifende Beurteilung des Gemeinwohls« <sup>34</sup> zurückgewiesen. Es ist aber fraglich, ob das Gemeinschaftsrecht es den Mitgliedstaaten auch gestattet, die Gewährung der Steuervergünstigung davon abhängig zu machen, ob die Tätigkeit im Inland oder im (europäischen) Ausland ausgeübt wird. Der EuGH hat in seinem Urteil »Stauffer« ausdrücklich festgestellt, dass die Mitgliedstaaten ihre Entscheidung über die Gewährung von Steuervergünstigungen »entsprechend dem Gemeinschaftsrecht ausüben« müssen. Dies könnte m.E. dahingehend verstanden werden, dass ter-

32 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – C-386/04 – *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Slg. 2006, I-8203 Rn. 39.

33 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – C-386/04 – *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Slg. 2006, I-8203 Rn. 39.

34 Generalanwältin *Stix-Hackel* in ihren Schlussanträgen in der Rs. C-386/04 – *Stauffer*, Slg. 2006, I-8203 Tz. 94.

ritoriale Unterscheidungen nach dem Ort der Tätigkeit diskriminierungsfrei erfolgen müssen, d.h. inländische und ausländische Tätigkeit also gemessen an dem politischen Ziel der steuerlichen Förderung nicht objektiv vergleichbar sein dürfen. Europarechtlich problematisch sind insbesondere nicht nach konkreten Zwecken differenzierende Regelungen wie § 51 Abs. 2 AO i.d.F. des JStG 2009, die schlicht nach dem Ort der Zweckverwirklichung und nicht nach dem steuerbegünstigten Zweck unterscheiden. Erhellend ist insoweit auch das im Stauffer-Urteil zitierte EuGH-Urteil in der Rs. Laboratoires Fournier SA.<sup>35</sup> In diesem Verfahren ging es um eine französische Steuerbegünstigung, die für in Frankreich ausgeführte Forschungstätigkeiten gewährt wurde. Diese auf dem Ort der Dienstleistungserbringung beruhende Ungleichbehandlung verstieß nach Auffassung des EuGH gegen Art. 49 EGV. Denn eine solche Regelung stehe – so der EuGH – in direktem Gegensatz zu den Zielen der Gemeinschaftspolitik im Bereich Forschung und technische Entwicklung, die gem. Art. 163 Abs. 1 EGV n. F. unter anderen darin bestehen, »die wissenschaftlichen und technischen Grundlagen der Industrie der Gemeinschaft zu stärken und die Entwicklung ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit zu fördern«. So fordert Art. 163 Abs. 2 EGV »die Beseitigung der dieser Zusammenarbeit entgegenstehenden rechtlichen und steuerlichen Hindernisse«. Überträgt man die Ausführungen im Urteil Laboratoires Fournier SA auf den Bereich des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, so dürfte sich der EuGH auch künftig die Prüfung vorbehalten, ob eine von den Mitgliedstaaten getroffene Unterscheidung zwischen in- und ausländischer Zweckverfolgung deshalb gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, weil sie im Widerspruch zu Einzelregelungen des EG-Vertrags steht. Folgerichtig hat der EuGH in der Rs. »Jundt«<sup>36</sup> eine Unterscheidung nach dem Ort der steuerbegünstigten Tätigkeit nur noch in solchen gesellschaftlichen Bereichen für möglich gehalten, wo das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten nicht zur grenzüberschreitenden Zusammenarbeit bzw. zur Beseitigung der einer solchen Zusammenarbeit entgegenstehenden rechtlichen und steuerlichen Hindernisse verpflichtet.<sup>37</sup> Mit den Bereichen Forschung und Bildung hat der EuGH aber bereits zwei »klassische« gemeinnützige Betätigungsfelder benannt, die einer »Renationalisierung« durch die Mitgliedstaaten entzogen sind. Für andere Bereiche (z.B. die Kultur) wird der EuGH kaum anders entscheiden.<sup>38</sup> Für die nationalen Gesetzgeber bedeutet dies: Sie können zwar weiterhin frei entscheiden, welche Zwecke sie überhaupt steuerlich fördern wollen. Wenn sie sich aber für eine steuerliche Förderung entscheiden, muss die Förderung auch grenzüberschreitende Tätigkeiten im EU-Ausland einbeziehen, wenn Gemeinwohlziele der Gemeinschaft betroffen sind.<sup>39</sup>

35 EuGH-Urteil v. 10. 3. 2005 – Rs. C-39/04, Laboratoires Fournier, EuGHE 2005 S. I-2057.

36 EuGH, Urteil v. 18.12.2007 – Rs. C-281/06, Jundt, IStR 2008, 220.

37 Hüttemann/Helios, IStR 2008, 39.

38 Hüttemann/Helios, IStR 2008, 200.

39 Hüttemann/Helios, IStR 2008, 200.

2. Relevante Aussagen des EuGH in der Rs. »Persche«

Der EuGH hat in der erst jüngst veröffentlichten Entscheidung »Persche«<sup>40</sup> die in der Rs. »Stauffer« entwickelten Grundsätze bestätigt und klargestellt. Bestätigt hat der Gerichtshof, dass »es Sache jedes einzelnen Mitgliedstaats ist, festzulegen, ob er, um bestimmte als gemeinnützig anerkannte Tätigkeiten zu fördern, für private oder öffentliche Einrichtungen, die solche Tätigkeiten ausüben, wie auch für Steuerpflichtige, die ihnen Spenden zukommen lassen, Steuervergünstigungen vorsieht«.<sup>41</sup> Europarechtlich unzulässig ist es aber, wenn ein Mitgliedstaat (wie die deutschen Spendenregelungen – auch nach Inkrafttreten des JStG 2009) »Vergünstigungen [...] Einrichtungen [vorbehält], die in seinem Hoheitsgebiet ansässig sind und deren Tätigkeiten ihn daher von bestimmten seiner Aufgaben entlasten können«.<sup>42</sup> »Ein Mitgliedstaat [darf] bei der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden [keine Ungleichbehandlung von inländischen und in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen mit der Begründung einführen [...], die Spenden an Letztere könnten [...] zu einem solchen Haushaltsausgleich führen.«

Eine Rechtfertigung kommt nach Ansicht des Gerichtshofs auch nicht in Betracht. Nach der Ansicht des Gerichtshofs ist die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zwar ein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann. Zu den Nachweismöglichkeiten von Steuerinländern für im Ausland getätigte Zuwendungen hat der EuGH klargestellt, dass eine nationale Regelung, die es den Steuerpflichtigen völlig unmöglich macht, den Nachweis zu erbringen, dass die Ausgaben für in anderen Mitgliedstaaten durchgeführte Forschungstätigkeiten tatsächlich getätigt worden sind, nicht mit der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt werden kann. M.a.W.: Es lässt sich nicht von vornherein ausschließen, dass der Steuerpflichtige Belege vorlegen kann, anhand deren die Steuerbehörden des Mitgliedstaats eindeutig und genau prüfen können, welche Mittel in anderen Mitgliedstaaten tatsächlich zeitnah verwendet worden sind. »Da nichts die Finanzbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats daran hindert, von einem Steuerpflichtigen, der die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an Einrichtungen geltend macht, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, die Vorlage stichhaltiger Belege zu verlangen, kann sich der Besteuerungsmitgliedstaat für die Rechtfertigung einer nationalen Regelung, die es dem Steuerpflichtigen völlig verwehrt, solche Nachweise zu erbringen, nicht auf das Erfordernis, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten, berufen.«<sup>43</sup> Gemeinnützige Einrichtungen im Ausland müssen eigenverantwortlich entscheiden, ob sie es als zweckmäßig erachten, Mittel für die Erstellung, Versendung und eventuelle Übersetzung von Unterlagen einzusetzen, die für Spender bestimmt sind, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind und dort in den Genuss von Steuervergünstigungen kommen möchten. In Drittlandsfällen soll es demgegenüber grundsätzlich gerechtfertigt sein, dass der Besteuerungsmitgliedstaat die Gewährung einer solchen Steuervergünstigung

40 EuGH, Urteil v. 27.1.2009, Rs. C-318/07 – Persche, DStR 2009, 207.

41 EuGH, Urteil v. 27.1.2009, Rs. C-318/07 – Persche, DStR 2009, 207 Rn. 43.

42 EuGH, Urteil v. 27.1.2009, Rs. C-318/07 – Persche, DStR 2009, 207 Rn. 44.

43 EuGH, Urteil v. 27.1.2009, Rs. C-318/07 – Persche, DStR 2009, 207 Rn. 60.

tigung ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Erteilung von Auskünften, als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten.

### 3. Folgerungen

#### a) Unmittelbare Auswirkungen

Seit dem »*Persche*«-Urteil steht nunmehr fest, dass § 49 EStDV a.F. gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV) verstößt und daher im EU-Kontext nicht mehr anwendbar ist. Steuerinländer können somit spendenbegünstigte Zuwendungen an ausländische gemeinnützige Körperschaften aus anderen Mitgliedstaaten leisten, wenn diese Gesellschaften die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllen. Dies betrifft nicht nur solche Einrichtungen, die entsprechende inländische Einkünfte (z. B. aus Grundbesitz in Deutschland oder in Deutschland belegenen Zweckbetrieben) erzielen, sondern auch solche Gesellschaften ohne beschränkte Steuerpflicht im Inland. Der Gründung einer rechtlich selbstständigen inländischen gemeinnützigen Körperschaft bedarf es also für die Spendenbegünstigung nicht mehr. Allerdings setzt eine Befreiung den Nachweis der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit und der tatsächlichen Geschäftsführung voraus (§§ 59 ff. AO). Die inländischen Steuerbehörden dürfen insoweit bei der Prüfung der Gemeinnützigkeit auch – wie der EuGH ausdrücklich festgestellt hat – »die Vorlage stichhaltiger Belege verlangen, anhand deren sie die erforderlichen Prüfungen vornehmen können«. Die Anerkennung der Körperschaft als gemeinnützig im Herkunftsland reicht also nicht aus.

Für § 51 Abs. 2 AO i.d.F. des JStG 2009 folgt daraus m.E., dass die gesetzlich vorgenommene Unterscheidung nach dem Tätigkeitsort europarechtlich nicht haltbar ist. Eine europarechtskonforme Auslegung der Regelung muss dazu führen, dass auch bei ausländischen Gesellschaften die in der Gesetzesbegründung angedeutete Indizwirkung greifen muss, um einen Verstoß gegen Grundfreiheiten zu vermeiden.

#### b) Mittelbare Auswirkungen

Die Rs. »*Persche*« hat im Schrifttum<sup>44</sup> eine kontroverse Diskussion über Lösungsansätze zur Bewältigung möglicher Schwierigkeiten ausgelöst, die mit einer Internationalisierung des Spendenabzugsrechts verbunden sein werden. *Neumann*<sup>45</sup> vertritt als Angehöriger der Finanzverwaltung die Ansicht, dass im deutschen Recht eine sorgfältig aufeinander abgestimmte Steueraufsicht existiert, die bestimmte Anforderungen dem Spender auferlegt und auf der anderen Seite die Empfänger der Spenden in besonderer Weise in die Pflicht nimmt. Diese Balance würde »aus den Fugen geraten«, wenn die wirkungsvolle Überwachung der begünstigten Körperschaften dem Einflussbereich des deutschen Fiskus entweichen könnte. Diese Argumentation übersieht, dass die Finanzverwaltung bei der Mittelverwendung im Ausland durch die

44 Vgl. nur *Neumann*, FR 2008, 745 ff.; *Fischer*, FR 2008, 752 ff.; *Heintzen*, FR 2008, 737 ff.; *Drüen/Liedtke*, FR 2008, 1 ff.; *Hüttemann/Helios*, IStR 2008, 39.

45 *Neumann*, FR 2008, 745 ff.

gemeinnützige Körperschaft selbst (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO), durch ausländische Hilfspersonen (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AO) oder auf Grund einer Mittelweiterleitung i.S. von § 58 Nr. 1 AO vor vergleichbaren Problemlagen steht und diese bisher durch erhöhte Mitwirkungspflichten der gemeinnützigen Körperschaft (§ 90 Abs. 2 AO) löst. Es ist widersprüchlich, Direktspenden an ausländische gemeinnützige Einrichtungen unter Hinweis auf Schwierigkeiten bei der Steueraufsicht steuerlich nicht anzuerkennen, während eine Zweckverwirklichung im Ausland durch inländische gemeinnützige Einrichtungen steuerlich begünstigt ist, obwohl sich beide Sachverhalte in Hinsicht auf die Kontrolle der Mittelverwendung im Ausland nicht wesentlich voneinander unterscheiden. Die Finanzverwaltung verlangt zur Überprüfung der zeitnahen Mittelverwendung im Ausland – insoweit übereinstimmend mit den vom EuGH in der Rs. *Stauffer* entwickelten europarechtlichen Grundsätzen – »stichhaltige Belege« i.S. von ordnungsgemäßen Aufzeichnungen nach § 63 Abs. 3 AO, wobei die Finanzverwaltung »unter Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit zu entscheiden (hat), welche Nachweise gefordert werden«. Besonders deutlich wird der Widerspruch bei der Weiterleitung von Spenden an ausländische gemeinnützige Einrichtungen durch inländische Förderkörperschaften i. S. des § 58 Nr. 1 AO. Nach § 58 Nr. 1 AO können steuerbegünstigte Zwecke verfolgt werden, indem Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke anderer – auch im Ausland ansässiger – Körperschaften beschafft werden, soweit diese die Mittel für der Art nach steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Voraussetzung hierfür ist, dass der Zweck der Beschaffung von Mitteln satzungsmäßig festgelegt ist. Der Empfänger im Ausland muss einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. des KStG entsprechen. Dagegen ist nicht erforderlich, dass die ausländische Körperschaft die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt. Die Mittelverwendung im Ausland ist wie bei der Auslandstätigkeit durch eine gemeinnützige Körperschaft selbst oder bei der Einschaltung von Hilfspersonen durch nachvollziehbare ordnungsgemäße Aufzeichnungen zu belegen (§ 90 Abs. 2 AO).

#### IV. Ausblick auf mögliche Änderungen des Spendenrechts

Es ist zu befürchten, dass der Gesetzgeber die Rs. »*Persche*« zum Anlass nimmt, um einer vermeintlich unkontrollierten Inanspruchnahme eines grenzüberschreitenden Spendenabzugs zu begegnen. Über die fiskalischen Effekte einer Anerkennung von Direktspenden ins Ausland kann lange gestritten werden. Zu berücksichtigen ist, dass bereits gegenwärtig ausländische gemeinnützige Einrichtungen in Deutschland Förderkörperschaften (§ 58 Nr. 1 AO) errichten oder zwischenschalten, um Zuwendungen über die inländische Einrichtung in das Ausland zu leiten.<sup>46</sup> Die Anerkennung von Direktspenden ins Ausland vermeidet die Gründung oder Einschaltung von inländischen gemeinnützigen Körperschaften. Dies würde vor allem kleinen und mittleren Einrichtungen eine erhebliche Erleichterung bringen. Weltweit agierende gemeinnützige Einrichtungen werden dagegen auch künftig auf die Errichtungen von

46 Hierzu und dem Folgenden vgl. nur *Hüttemann/Helios*, IStR 2008, 39.

Tochtergesellschaften nicht verzichten, da ein erfolgreiches Fundraising im deutschen Spendenmarkt gezieltes Marketing vor Ort voraussetzt.

Vor diesem Hintergrund wäre eine fiskalisch motivierte Einschränkung des Spendenabzugs der falsche Weg. Vielmehr sollte der deutsche Gesetzgeber eine zentrale Stelle mit der spendenrechtlichen Anerkennung ausländischer gemeinnütziger Einrichtungen (Vergleichbarkeitsprüfung) betrauen, um eine verfahrensrechtliche Grundlage für die steuerliche Berücksichtigung solcher Zuwendungen beim inländischen Spender (z.B. in Hinblick auf Vertrauensschutz) zu schaffen. Der Spendenabzug über die Grenze würde folglich voraussetzen, dass die Empfängereinrichtung bei dieser Stelle ausreichende Buchnachweise eingereicht hat und deshalb die Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen nach deutschem Recht erhält. Auf diese Weise würde das Wohnsitzfinanzamt des Spenders – wie bei Inlandsspenden – weitgehend entlastet. Diese Maßnahmen könnten durch eine Kleinspendenregelung ergänzt werden. Darüber hinaus ist die Bundesregierung natürlich aufgerufen, auf europäischer Ebene an einer freiwilligen Koordinierung der nationalen Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten in Hinsicht auf einen grenzüberschreitenden Spendenabzug aktiv mitzuwirken.

## V. Zusammenfassung

Die Einführung eines strukturellen Inlandsbezugs ist nicht per se europarechtlich unzulässig. Der EuGH hat nämlich in den Rs. »*Stauffer*« und »*Persche*« entschieden, dass allein die Mitgliedstaaten über die Frage, »*was*« begünstigt werden soll, entscheiden dürfen. Finanzverwaltung und Steuergesetzgeber verkennen jedoch, dass die Mitgliedstaaten ihre Entscheidung über die Gewährung von Steuervergünstigungen »*entsprechend dem Gemeinschaftsrecht ausüben*« müssen. Wenn sie sich aber für eine steuerliche Förderung entscheiden, muss die Förderung auch grenzüberschreitende Tätigkeiten im EU-Ausland einbeziehen. Insbesondere verbietet sich eine territoriale Unterscheidung nach dem Ort der Tätigkeit. Für § 51 Abs. 2 AO i.d.F. des JStG 2009 folgt daraus m.E., dass die gesetzlich vorgenommene Unterscheidung nach dem Tätigkeitsort europarechtlich nicht haltbar ist. Eine europarechtskonforme Auslegung der Regelung muss dazu führen, dass auch bei ausländischen Gesellschaften die in der Gesetzesbegründung angedeutete Indizwirkung einer Ansehensförderung Deutschlands greifen muss, um einen Verstoß gegen Grundfreiheiten zu vermeiden.

Mit dem »*Persche*«-Urteil steht ferner fest, dass Steuerinländer spendenbegünstigte Zuwendungen an ausländische gemeinnützige Körperschaften aus anderen Mitgliedstaaten leisten können, wenn diese Gesellschaften die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllen. Dies betrifft nicht nur solche Einrichtungen, die entsprechende inländische Einkünfte (z. B. aus Grundbesitz in Deutschland oder in Deutschland belegenen Zweckbetrieben) erzielen, sondern auch solche Gesellschaften ohne beschränkte Steuerpflicht im Inland.

## VI. Summary

The introduction of a "structural inland connection" ("*struktureller Inlandsbezug*") is not in itself inadmissible under European law. The ECJ held in the cases "*Stauffer*" and "*Persche*" that only the Member States may decide on the question of "*what*" may be privileged. However the financial authorities and taxation legislature fail to recognise that the Member States have to take decisions on the provision of tax privileges "*in accordance with Community law*". Where they opt for differential tax treatment, though, the privileges must encompass cross-border activities with the European Union. In my view this means for Article 51 para. 2 AO in the version JStG 2009 that the distinction drawn by law according to the location of the activity is not justifiable under European law. An interpretation of the regulation in conformity with European law must lead to a situation where according to the legislative intention apparent from the preparatory materials also foreign associations must give effect to German claims to recognition so as to avoid an infringement of fundamental freedoms.

The "*Persche*" judgment further establishes that inland tax privileged bodies can make donations / contributions to foreign non-profit bodies from other Member States, provided these associations fulfil the requirements of Articles 51 et seq. AO. This applies not only to those institutions which appropriate inland revenues (e.g. from German real estate or enterprises located in Germany), but also to such associations without limited taxation obligations inland.

# Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen<sup>1</sup>

ANNA KATHARINA GOLLAN

I. Einleitung . . . . .	103	IV. Behandlung von Zuwendungen an »nahestehende« gemeinnützige Körperschaften beim Gesellschafter . . . . .	121
II. Betriebsausgaben – Spenden – verdeckte Gewinnausschüttungen . . . . .	105	1. Zurechnung der Spende/verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter . . . . .	121
1. Betriebsausgaben . . . . .	105	2. Spendenabzug beim Gesellschafter . . . . .	122
2. Spenden . . . . .	106	V. Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen . . . . .	125
3. Verdeckte Gewinnausschüttung . . . . .	106	1. Reduzierung des Anwendungsbereichs von verdeckten Gewinnausschüttungen für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften . . . . .	125
4. Abgrenzung von Spenden und Betriebsausgaben . . . . .	107	2. Fallgruppenbildung . . . . .	126
III. Abgrenzung von Spenden und verdeckten Gewinnausschüttungen . . . . .	109	VI. Zusammenfassung . . . . .	127
1. Vorteilsgewährung an den Gesellschafter . . . . .	109	VII. Summary . . . . .	127
2. Vorteilsgewährung an eine nahestehende gemeinnützige Organisation . . . . .	114		
3. Fremdspendenvergleich als Indiz für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis . . . . .	117		

## I. Einleitung

Das steuerliche Spenden- und Zuwendungsrecht ist in jüngster Zeit von der Wissenschaft viel diskutiert worden.<sup>2</sup> Auch die Politik hat das Spendenrecht in den Fokus genommen und die steuerlichen Rahmenbedingungen für Spender und Stifter mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements deutlich verbessert.<sup>3</sup> Für einen Teilbereich des Spendenrechts – nämlich dem der Unternehmensspenden durch Körperschaftsteuersubjekte – schränkt die Rechtsprechung allerdings den Spendenabzug – unabhängig von den neuen erhöhten Abzugsgrenzen – ein und behandelt Spenden als nicht steuerlich abziehbare verdeckte Gewinnausschüttungen. Drei Fälle aus der jüngeren Rechtsprechung mögen dies veranschaulichen:

1 Dieser Beitrag basiert auf der im Rahmen des Postgraduierten-Studiengangs »Private Wealth Management – Erbrecht Nachfolgegestaltung Vermögensmanagement« an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster angefertigten Masterarbeit der Verfasserin.

2 Vgl. etwa *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Tübingen 2007; Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim BMF »Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand«, Kurzfassung abrufbar unter [http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_4336/DE/BMF\\_Startseite/Aktuelles/Monatsbericht\\_des\\_BMF/2006/09/060918agmb008.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_4336/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/Monatsbericht_des_BMF/2006/09/060918agmb008.html).

3 Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 11.10.2007, BGBl I 2007, 2332. Vgl. dazu *Hüttemann*, Die Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts – Inhalt, Kritik und verbleibende Desiderate, Non Profit Law Yearbook 2007, 2008, S. 231 ff.

In einem vom FG Köln<sup>4</sup> und dem BFH<sup>5</sup> entschiedenen Fall tätigte eine GmbH aus der KfZ-Branche, die zu 85 Prozent von einem Vater und zu je 5 Prozent von seinen drei Söhnen gehalten wird, Spenden in erheblichem Umfang an verschiedene Freie evangelische Gemeinden und andere evangelische Körperschaften in monatlich etwa gleich bleibendem Umfang. Anderen spendenbegünstigten Körperschaften wendete die Gesellschaft keine entsprechenden Beträge zu. Der Mehrheits-Gesellschafter und zumindest einer seiner Söhne sind Mitglieder in der evangelischen Kirche, also einem der Spendenempfänger. In den meisten Jahren erzielte die Gesellschaft Gewinne. Aber auch als die Gesellschaft in einem Jahr einen Verlust erwirtschaftete, tätigte sie Zuwendungen in derselben Höhe. Die Gesellschaft wollte die Zuwendungen, für die sie Spendenbescheinigungen erhalten hatte, als Spenden abziehen. Das FG Köln sowie der BFH ordneten die Zuwendungen indessen als verdeckte Gewinnausschüttungen ein und verweigerten daher den Spendenabzug.

Das FG Hamburg<sup>6</sup> hatte einen Fall zu entscheiden, in dem zwei GmbHs zusammen mit ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine gemeinnützige Stiftung mit Vermögen ausstatteten und jährlich weitere Zuwendungen an sie tätigten. Die Stiftung trägt den Namen des Gesellschafter-Stifters, der auch Vorstandsvorsitzender auf Lebenszeit ist. Nach der Satzung sind – gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig – bis zu ein Drittel der Erträge der Stiftung zur angemessenen Versorgung des Stifters und seiner Angehörigen zu verwenden (§ 58 Nr. 5 AO). Die Zuwendungen an die Stiftung überstiegen die Spenden der GmbHs an andere gemeinnützige Körperschaften. Die Gesellschaften wollten die Zuwendungen an die Stiftung als Spenden abziehen. Das FG Hamburg qualifizierte die Zuwendungen indessen als verdeckte Gewinnausschüttungen und verweigerte den Spendenabzug.

Das FG Münster<sup>7</sup> hatte den Fall einer Spende an eine Kommune zu beurteilen. Diese hält 51 Prozent der Anteile an einer Wohnungsbau- und -verwaltungs-GmbH. Anlässlich des 50-jährigen Geschäftsjubiläums beschloss deren Aufsichtsrat, »ein Kunstwerk der Stadt allen Bürgern und Bürgerinnen zur Verfügung zu stellen«. Nachträglich vereinbarten die GmbH und die Stadt den Eigentumsübergang des Kunstwerks sowie die Ausstellung einer Spendenbescheinigung. Die bescheinigten Zuwendungen überstiegen den spendenrechtlich abzugsfähigen Betrag. Die Gesellschaft wollte die Ausgaben zunächst im Rahmen des Spendenabzugs, später als Betriebsausgaben berücksichtigt wissen. Das FG Münster nahm eine verdeckte Gewinnausschüttung insoweit an, als die Zuwendung die Summe der »Fremdspenden« der Gesellschaft übersteigt.

Diese drei Fälle weisen insofern deutliche Parallelen auf, als jeweils eine GmbH Zuwendungen an gemeinnützige oder sonstige spendenbegünstigte Körperschaften in einem Umfang tätigte, der die Spenden der jeweiligen Gesellschaft an andere Organisationen (sog. Fremdspenden) überstieg. In allen Fällen wurde die Gesellschaft durch einen einzigen Gesellschafter zu mindestens 51 Prozent gehalten. Unterschiede bestehen insofern, als im ersten Fall auch in einem Verlustjahr Spenden getätigt wurden

4 FG Köln, Urt. v. 23.08.2006, 13 K 288/05, EFG 2006, 1932 ff. m. Anm. *Neu*.

5 BFH, Beschl. v. 19.12.2007, I R 83/06, BFH/NV 2008, 988 ff.

6 FG Hamburg, Urt. v. 12.12.2007, 6 K 131/06, EFG 2008, 634 ff. m. Anm. *Neu*.

7 FG Münster v. 19.01.2007, 9 K 3856/04 K F, EFG 2007, 1470 ff. Siehe dazu auch *Krämer*, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG (64. EL Oktober 2008), § 9 Rn. 107.

und die Spenden nicht einer einzigen Organisation, sondern mehreren Organisationen einer Kirche zugewendet wurden, im zweiten Fall Besonderheiten im Zusammenhang mit einer Stiftungerrichtung bestanden und im dritten Fall die Gesellschafterin selbst Spendenempfängerin war.

Die Gerichte haben die Zuwendungen jeweils als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert, so dass die Urteile die Frage aufwerfen, wie Betriebsausgaben, Spenden und verdeckte Gewinnausschüttungen von Körperschaften – vor allem GmbHs – an gemeinnützige Körperschaften<sup>8</sup> voneinander abzugrenzen sind. Diese Abgrenzung ist deshalb von Bedeutung, weil Betriebsausgaben sich voll steuerlich auswirken, Spenden nur bis zu einer bestimmten Höhe zu berücksichtigen sind und verdeckte Gewinnausschüttungen sich überhaupt nicht steuerlich auswirken.

Nach einer Klärung der Grundbegriffe (II.) sind die Kriterien für die Abgrenzung von Spenden und verdeckten Gewinnausschüttungen unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsprechung zu untersuchen (III.). Im Anschluss daran soll gezeigt werden, welche Auswirkungen die Rechtsprechung für den Gesellschafter einer GmbH haben kann, deren Spende (zu Unrecht) als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wurde (IV.). Abschließend soll zusammengefasst werden, wie eine sachgerechte Abgrenzung aussehen sollte und in welchen Fallgruppen Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind (V.).

## **II. Betriebsausgaben – Spenden – verdeckte Gewinnausschüttungen**

Die Begriffe Betriebsausgaben (1.), Spenden (2.) und verdeckte Gewinnausschüttungen (3.) sind teilweise im Gesetz definiert, teilweise wurden sie durch die Rechtsprechung geprägt. Für die Abgrenzung hat die Rechtsprechung ebenfalls Kriterien entwickelt, wobei die Abgrenzung von Betriebsausgaben und Spenden (4.) weniger Probleme bereitet als die von Spenden und verdeckten Gewinnausschüttungen.

### *1. Betriebsausgaben*

Voraussetzung für Betriebsausgaben ist eine betriebliche Veranlassung der Aufwendungen (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 5 Abs. 6, 4 Abs. 4 EStG).<sup>9</sup> Danach wären beispielsweise die Anschaffungskosten für eine Druckereimaschine für einen Druckereibetrieb als Betriebsausgaben absetzbar.

Als Rechtsfolge sind Betriebsausgaben unbeschränkt abzugsfähig. Sie mindern den Gewinn der Körperschaft.

<sup>8</sup> Für Spenden an andere spendenbegünstigte Körperschaften (etwa Körperschaften des öffentlichen Rechts) gilt grundsätzlich – aber mit teilweise im Detail abweichender Begründung – Entsprechendes.

<sup>9</sup> Nach der Rechtsprechung des BFH v. 4.12.1996, DStR 1997, 492 ff. hat eine Kapitalgesellschaft keine außerbetriebliche Sphäre; vgl. auch *Streck*, Liebhaberei – Spenden – Gemeinnützigkeit – öffentliches Interesse – Non-Profit-GmbH – Fünf Begriffe und verdeckte Gewinnausschüttung, in: FS Wassermeyer, S. 103 (104).

## 2. Spenden

Den Spendenabzug für Körperschaften regelt – dem einkommensteuerlichen Spendenabzug des § 10b EStG nachgebildet – § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Abziehbar sind Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine inländische öffentliche Dienststelle oder an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 KStG (Gewinnausschüttungen). Unter Spenden werden Ausgaben verstanden, die von Steuerpflichtigen freiwillig und ohne Gegenleistung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger, oder kirchlicher Zwecke geleistet werden. Voraussetzung für den Spendenabzug ist daher insbesondere, dass die Ausgabe freiwillig und unentgeltlich – d. h. ohne Gegenleistung des Empfängers bzw. ohne unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung – erbracht wird<sup>10</sup>.

Spenden sind insgesamt bis zu 20 Prozent des Einkommens oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter abzugsfähig. Anders als das Einkommensteuerrecht (vgl. § 10b Abs. 1a EStG) sehen das Körperschaft- und das Gewerbesteuerrecht keine weitergehenden Abzugsmöglichkeiten für Unternehmen bei der Ausstattung von Stiftungen vor.

## 3. Verdeckte Gewinnausschüttung

Die Steuergesetze kennen keine Legaldefinition verdeckter Gewinnausschüttungen, aber erwähnen sie u.a. in §§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung sind nach ständiger Rechtsprechung alle bei einer Körperschaft eingetretenen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten oder mitveranlassten Vermögensminderungen oder verhinderten Vermögenmehrungen, die sich auf den Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG (also auf den Gewinn) auswirken, nicht auf einer offenen Ausschüttung beruhen und zu einem sonstigen Bezug des Gesellschafters i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (also zu einem Kapitalertrag) führen können.<sup>11</sup> Die Vermögensminderung auf der Ebene der Gesellschaft muss also grundsätzlich geeignet sein, eine Vermögenmehrung beim Gesellschafter auszulösen, ohne dass beide miteinander korrespondieren müssen.

### a) Vorteilsgewährung an den Gesellschafter

Dabei ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis u.a. dann anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vorteil zuwendet, den sie unter ansonsten vergleichbaren Umständen einem Gesellschaftsfremden nicht zuge-

<sup>10</sup> BFH, Urt. v. 12.9.1990, I R 65/86, BStBl II 1991, 258.

<sup>11</sup> Vgl. BFH (Fn. 5), BFH/NV 2008, 988 f.

wendet hätte.<sup>12</sup> Maßstab für den hiernach anzustellenden Fremdvergleich ist das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers, der gem. § 43 GmbHG die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmannes anwendet.<sup>13</sup> Beispiel für eine verdeckte Gewinnausschüttung wäre ein überhöhtes Geschäftsführer-Gehalt eines Gesellschafters.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann außerdem vorliegen, wenn eine Kapitalgesellschaft im ausschließlichen Interesse ihres Gesellschafters ein verlustträchtiges Geschäft tätigt.<sup>14</sup> Auch hier ist entscheidend, ob die Gesellschaft einen Vermögensnachteil in Kauf nimmt, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht in Kauf genommen hätte.<sup>15</sup>

#### b) Vorteilsgewährung an eine nahestehende Person

Eine entsprechende Vorteilszuwendung kann sich nach der insofern im Jahr 1996 geänderten Rechtsprechung des BFH nicht nur aus einem Leistungsverhältnis ergeben, das unmittelbar zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter besteht oder einen Vorteil für diesen begründet. Es reicht vielmehr aus, wenn die Kapitalgesellschaft aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen einer ihrem Gesellschafter nahestehenden Person einen Vorteil zuwendet, ohne dass der Gesellschafter selbst – unmittelbar oder mittelbar – an dem Vorteil teilhat.<sup>16</sup> Das wäre beispielsweise der Fall, wenn der Tochter des Gesellschafters ein überhöhtes Geschäftsführer-Gehalt gezahlt wird.

Die Rechtsfolgen verdeckter Gewinnausschüttungen sind, dass sie auf der Ebene der Körperschaft anders als Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) und beim Gesellschafter zu einem sonstigen Bezug i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG führen (sog. Korrespondenzprinzip).

#### 4. Abgrenzung von Spenden und Betriebsausgaben

Für die Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Spenden ist die Motivation des Zuwendenden entscheidend<sup>17</sup>. Spenden werden nach der Rechtsprechung meist um der Sache Willen aus Liberalität und ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils für den Spender gegeben; eine entsprechende Spendenmotivation liegt im Allgemeinen vor, wenn die Aufwendungen ohne konkrete Gegenleistung zur Förderung der

12 Vgl. BFH (Fn. 5) BFH/NV 2008, 988 (989).

13 BFH, Urt. v. 6.5.2005, BStBl 2006, 196 ff.

14 Vgl. BFH, Urt. v. 8.7.1998, DStR 1998, 1749 ff.; BFH, Urt. v. 15.5.2002, DStR 2002, 1660 ff.; BFH, Urt. v. 17.11.2004, DStR 2005, 594 ff.

15 Vgl. BFH, Urt. v. 8.7.1998, DStR 1998, 1749 (1750).

16 Vgl. BFH, Urt. v. 18.12.1996, I R 139/94, DStR 1997, 535 ff. Zum Begriff der nahestehenden Person vgl. auch *Schubmann*, Die nahe stehende Person – Bindeglied zur verdeckten Gewinnausschüttung?, GmbHR 2008, S. 1029 ff.

17 BFH, Urt. v. 9.8.1989, I R 4/84, BStBl II 1990, 237 ff.; BFH, Urt. v. 12.9.1990, BStBl II 1991, 258 ff.

in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG genannten Zwecke gewährt werden.<sup>18</sup> Überwiegen diese Ziele im Zeitpunkt der Zuwendung deutlich, so handelt es sich um abzugsfähige Spenden, auch wenn für die Aufwendungen ein – mehr oder weniger klar hervortretender – betrieblicher Neben Anlass besteht<sup>19</sup>. Abzustellen ist auf die Motive, wie sie durch die äußeren Umstände erkennbar werden.<sup>20</sup> Die Spendeneigenschaft bestimmter Aufwendungen kann nach außen hin auch dadurch deutlich gemacht werden, dass der Zuwendende sich dafür eine Spendenbescheinigung ausstellen lässt<sup>21</sup>.

Aufwendungen für einen gemeinnützigen Zweck führen nach der BFH-Rechtsprechung nicht schon dann zu unbeschränkt abziehbaren Betriebsausgaben, wenn mit den Aufwendungen die Öffentlichkeit auf die Person des Spenders aufmerksam gemacht wird<sup>22</sup>. Für die Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben soll es aber auch nicht darauf ankommen, ob die Leistungen notwendig, üblich oder zweckmäßig sind; sie dürfen vielmehr auch dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Geld- oder Sachleistungen des Sponsors und die erstrebten Werbeziele für das Unternehmen nicht gleichwertig sind. Bei einem krassen Missverhältnis zwischen den Leistungen des Sponsors und dem erstrebten wirtschaftlichen Vorteil ist der Betriebsausgabenabzug allerdings zu versagen.<sup>23</sup> Sie sind dann unangemessen (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG).

Die Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Spenden an gemeinnützige Körperschaften hat durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements<sup>24</sup> für die steuerliche Abzugsfähigkeit an Bedeutung verloren.<sup>25</sup> Die deutliche Anhebung der Spendengrenzen und die Einführung der unbeschränkten Vortragsmöglichkeit von Spenden führen dazu, dass Zuwendungen sich bereits in dem Jahr, in dem sie getätigt werden, steuerlich wesentlich stärker als bisher auswirken können. Eine Berufung auf den (unbeschränkten) Betriebsausgabenabzug ist daher in vielen Fällen nicht mehr erforderlich. Selbst bei einer umfangreichen Stiftungsausstattung, die diese Grenzen deutlich übersteigt, kann die Zuwendung unbeschränkt vorgetragen werden (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 KStG).

Da Spenden im Unterschied zu Betriebsausgaben im Jahresabschluss auszuweisen sind (§ 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB)<sup>26</sup>, besteht in der Praxis aber vielfach ein Interesse an einer Qualifizierung als Betriebsausgaben.

18 BFH, Urt. v. 12.9.1990, BStBl II 1991, 258 (259).

19 Vgl. BFH, Urt. v. 12.9.1990, BStBl II 1991, 258 (259).

20 BFH, Urt. v. 9.8.1989, BStBl II 1990, 237.

21 Vgl. BFH, Urt. v. 12.9.1990, BStBl II 1991, 258 (259).

22 Vgl. BFH, Urt. v. 12.9.1990, BStBl II 1990, 237 (239); *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (154. Aktualisierung, Juni 2005), § 10b Rn. B 742; *Thiel*, Sponsoring im Steuerrecht, DB 1998, 842 (843).

23 BMF v. 18.2.1998, DStR 1998, 454 f.; BMF v. 29.3.2007, Az. IV C 6 – O 1000/07/0018 (sog. »Positivliste«).

24 Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, BGBl I 2007, 2332 ff.

25 Vgl. zu den unterschiedlichen Folgen *Thiel* (Fn. 22), DB 1998, 842 f.

26 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 6. Aufl., Stuttgart 1997, § 275 HGB Rn. 141; *Förschle*, in: Ellrott, Helmut/Förschle, Gerhart/Hoyos, Martin/Winkeljohann, Norbert (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., München 2006, § 275 HGB Rn. 171.

### III. Abgrenzung von Spenden und verdeckten Gewinnausschüttungen

Die Abgrenzung zwischen Spenden und verdeckten Gewinnausschüttungen ist schwieriger und zugleich in steuerlicher Hinsicht folgenreicher als diejenige zwischen Betriebsausgaben und Spenden. Es geht hier nämlich darum, ob die Spende mit bis zu 20 Prozent des Einkommens oder 4 Promille der Summe der Löhne und Gehälter abgezogen werden kann, oder ob der Zuwendung eine steuerliche Auswirkung komplett versagt wird, weil sie eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt.

Ausgangspunkt für eine Abgrenzung ist die Systematik des Gesetzes, wonach die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen i.S.v. § 8 Abs. 3 KStG die Ausnahme von der Regel der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG darstellt.

Die Tatbestandsvoraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung sind durch die Zuwendung an eine gemeinnützige Körperschaft in der Regel jedenfalls teilweise erfüllt: Eine Spende wirkt sich auf den Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG aus. Sie beruht nicht auf einer offenen Ausschüttung. Sie fällt jedenfalls nicht unter die Fallgruppen, in denen der BFH annimmt, eine verdeckte Gewinnausschüttung sei nicht geeignet, beim Empfänger einen sonstigen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen, zumindest wenn man davon ausgeht, dass der Gesellschafter sich eigene Aufwendungen zugunsten der Empfängerorganisation erspart.<sup>27</sup>

Entscheidendes Kriterium für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung ist daher die Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis. Sie liegt nach allgemeinen Grundsätzen vor, wenn entweder der Gesellschafter einen eigenen unmittelbaren oder mittelbaren Vorteil aus der Zuwendung hat (1.) oder wenn eine nahestehende Person begünstigt wird (2.).

#### *1. Vorteilsgewährung an den Gesellschafter*

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist immer dann zu prüfen, wenn der Gesellschafter durch die Zuwendung der von ihm beherrschten Gesellschaft einen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten mittelbaren oder unmittelbaren Vorteil erhält. Aufgrund des gemeinnützigkeitsrechtlichen Begünstigungsverbots (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO), das einer gemeinnützigen Körperschaft verbietet, Personen Vorteile zuzuwenden, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, wird dies aber nur in Ausnahmefällen der Fall sein.

##### a) Ersparnis eigener Aufwendungen

Möchte ein Gesellschafter einer gemeinnützigen Organisation eine Spende zukommen lassen und gelingt es ihm, einen Dritten – etwa die von ihm beherrschte Kapitalgesellschaft – zur Leistung zu veranlassen, so erspart er sich vordergründig eigene

<sup>27</sup> So BFH (Fn. 5), BFH/NV 2008, 988 (990). Zur Kritik an dieser Annahme siehe unten S. 109 f.

Aufwendungen für Spenden<sup>28</sup>. Allerdings könnte der Gesellschafter eine Spende in der Regel im Rahmen des Sonderausgabenabzugs geltend machen, wenn er den Betrag als Ausschüttung der Kapitalgesellschaft erhalten hätte. Tätigt die Gesellschaft statt seiner die Spende, so kann dies für den Gesellschafter nichtsdestotrotz einen steuerlichen Vorteil bedeuten:

Eine GmbH hat vor Spende und Steuern beispielsweise einen Gewinn von 100. Bei einer abziehbaren Spende der Gesellschaft von 10 und einer angenommenen Steuerbelastung von 30 Prozent (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag) kann sie 63 ausschütten. Diesen Betrag hat der Gesellschafter mit 25 Prozent (also 15,75) zu versteuern (vgl. §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d, 43 Abs. 5 EStG). Die Gesamtsteuerbelastung beträgt danach 42,75.

Im Vergleich dazu ist die Gesamtsteuerbelastung bei Vornahme der Spende durch den Gesellschafter höher: Die Gesellschaft schüttet bei einer Steuerbelastung von 30 Prozent 70 aus. Wenn der Gesellschafter keine Einkünfte in anderen Einkunftsarten hat, kann er die Spende von 10 nicht als Sonderausgaben (§ 10b Abs. 1 EStG) abziehen, weil die Kapitaleinkünfte bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte unter dem Regime der Abgeltungsteuer nicht einbezogen werden (vgl. § 2 Abs. 5b Satz 1 EStG)<sup>29</sup>. Bei einer Besteuerung von 25 Prozent (17,5) beträgt die Gesamtsteuerbelastung 47,5.

Dieser Steuervorteil, der entsteht, wenn die Gesellschaft die Spende tätigt und nicht der Gesellschafter selbst, schwindet jedoch bereits, wenn der Gesellschafter neben den Kapitaleinkünften andere Einkünfte bezieht und die Sonderausgaben sich auswirken können.<sup>30</sup> Diesen Vorteil hat der Gesetzgeber außerdem bewusst in Kauf genommen, indem er den Spendenabzug nicht nur für natürliche Personen, sondern auch für Körperschaften ermöglichte. Diese gesetzgeberische Wertung würde unterlaufen, nähme man den Steuervorteil, der durch die Unternehmensspende entsteht, zum Anlass, eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen.

Hinzu kommt, dass eine Ersparnis eigener Aufwendungen nur da in Frage kommen kann, wo der Gesellschafter Spenden überhaupt schuldet. Eine »Ersparnis von Aufwendungen als Mäzen«<sup>31</sup> kommt aber nur in Betracht, wenn sich etwa ein Stifter im Stiftungsgeschäft bereits zur Leistung einer Stiftungsausstattung verpflichtet hat und diese Verpflichtung dann von einer Gesellschaft übernommen wird. Andernfalls besteht keine rechtliche Verpflichtung, zu stiften oder zu spenden.

28 So auch BFH (Fn. 5), BFH/NV 2008, 988 (990); FG Schleswig-Holstein v. 16.6.1999, I 338/96, EFG 2000, 193 (194) zu Zuwendungen einer GmbH an einen Förderverein einer Waldorfschule, die von der Tochter des Mehrheits-Gesellschafters besucht wird.

29 Bei Steuerpflichtigen, die – wie im Beispielsfall – neben Kapitaleinkünften, die der Abgeltungsteuer unterliegen, keine anderen Einkünfte haben, können sich Spenden ab dem Veranlagungszeitraum 2009 nur bei einer Option zur Veranlagungsbesteuerung steuerlich auswirken, vgl. § 2 Abs. 5b Satz 1 EStG; *Richter/Eichler/Fischer*, Unternehmensteuerreform, Erbschaftsteuerreform, Abgeltungsteuer – Auswirkungen der aktuellen Steuerreformen und Reformvorhaben auf Stifter und rechtsfähige Stiftungen, *Stiftung & Sponsoring* 2/2008, Die Roten Seiten, S. 13 f.

30 Vgl. *Richter/Eichler/Fischer* (Fn. 29), *Stiftung & Sponsoring* 2/2008, Die Roten Seiten, S. 13 f.

31 Vgl. BMF v. 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212, Tz. 8.

b) Umgehung von spendenrechtlichen Beschränkungen des Gesellschafters

Anders ist es, wenn über den Umweg der Spende einer Kapitalgesellschaft Beschränkungen des Spendenrechts für den Gesellschafter umgangen werden. In diesem Fall stellt die Spende der Gesellschaft einen rechtlichen Vorteil für den Gesellschafter dar.

(1) So wäre eine Vorteilsgewährung anzunehmen, wenn die Gesellschaft aus Gefälligkeit für den Gesellschafter Spenden tätigt, etwa weil dieser aufgrund des Ausschöpfens der Spendenhöchstgrenzen an einer steuerwirksamen Zuwendung gehindert wäre. Ein Vorteil sollte indessen noch nicht angenommen werden, wenn eine Kapitalgesellschaft lediglich den ihr zustehenden Spendenrahmen ausschöpft (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG). Im obigen Beispiel<sup>32</sup> wäre bei der GmbH ein Spendenabzug von 20 möglich, während der Gesellschafter aufgrund der nicht mit dem Einkommen der GmbH identischen Ausschüttung – und somit anderer Bemessungsgrundlage für den zulässigen Spendenabzug – lediglich 14 abziehen könnte. Bei einer Spende von 20 durch die Gesellschaft kann hier noch kein Vorteil des Gesellschafters angenommen werden, der eine verdeckte Gewinnausschüttung begründet, weil man andernfalls das Spendenabzugsvolumen beschränken würde.

(2) Auch ist an den Fall zu denken, dass die Gesellschaft eine Spende erbringt, damit ihr Gesellschafter einen Vorteil erhält. Spenden sind nicht abzugsfähig, wenn sie zur Erlangung einer Gegenleistung erbracht werden oder wenn sie unmittelbar und ursächlich mit einem vom Empfänger oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängen. Ein Beispiel sind so genannte Eintrittsspenden an einen Golfclub. Werden sie faktisch zur Voraussetzung der Aufnahme gemacht, so handelt es sich nicht um eine Spende zur uneigennütigen Förderung gemeinnütziger Zwecke.<sup>33</sup> Ebenso können Eltern, deren Kinder die Schule eines gemeinnützigen Schulvereins besuchen, nicht zur Deckung der Schulkosten steuerwirksam spenden.<sup>34</sup> Ist der Spendenabzug des Gesellschafters »gesperrt« und ersetzt eine Unternehmensspende die vom Gesellschafter – der Golfclub- bzw. Schulvereinsmitglied ist – erwartete oder zur Deckung der Kosten notwendige Spende, so erhält der Gesellschafter den Vorteil, die Spende nicht selbst erbringen zu müssen ohne sie abziehen zu können. Gleiches gilt, wenn eine Unternehmensspende einen verdeckten, beim Gesellschafter nicht abziehbaren Mitgliedsbeitrag darstellt (vgl. § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG).

c) Zuwendung an eine Stiftung, die den Namen des Gesellschafters trägt

Der Umstand, dass eine spendenempfangende Stiftung den Namen des Gesellschafters der zuwendenden Kapitalgesellschaft trägt wie im oben dargestellten vom FG Hamburg entschiedenen Fall<sup>35</sup>, kann nicht zur Annahme eines Vorteils der Spende für diesen führen. Durch die Zuwendung ändert sich daran nämlich nichts; vielmehr trägt die Stiftung unabhängig von der weiteren Zuwendung den Namen des Stifters.

32 Vgl. oben S. 110.

33 Vgl. BFH, Urt. v. 2.8.2006, DStR 2006, 1975 ff.

34 Vgl. BFH, Urt. v. 2.8.2006, DStR 2006, 1975 (1977) m.w.N.; BFH, Urt. v. 12.8.1999, DStR 2000, 149 ff.

35 FG Hamburg (Fn. 6) EFG 2008, 634 ff.

d) Ansehenserhöhung für den Gesellschafter der zuwendenden Kapitalgesellschaft

Das FG Köln nahm an, der Gesellschafter, dessen Eigenname Bestandteil der Firma der Zuwenderin ist, sei im Verhältnis zu den Organen der begünstigten kirchlichen Körperschaft und im Verhältnis zu anderen Kirchengemeinde-Mitgliedern als uneigennützig förderndes Mitglied erschienen, und der Vorteil der Empfängerorganisation käme dem Gesellschafter daher mittelbar zugute.<sup>36</sup> Diese Argumentation blieb vom BFH im Ergebnis unbeanstandet.<sup>37</sup> Dass die Spende einer Gesellschaft zu dem Vorteil einer Erhöhung des Ansehens des Gesellschafters führt, ist m.E. als Begründung für eine gesellschaftliche Veranlassung ungeeignet. Dieser Vorteil ist praktisch nicht zu messen und nachzuweisen. Er stellt auch deshalb kein taugliches Unterscheidungskriterium dar, weil – wollte man der Argumentation überhaupt folgen – durch jede reguläre Unternehmensspende eine solche Ansehenserhöhung der Gesellschafter eintreten könnte. Außerdem ist zu bedenken, dass der Gesellschafter, hätte die Kapitalgesellschaft statt der Spende eine Ausschüttung vorgenommen, selbst den ausgeschütteten Betrag hätte spenden können und so sein eigenes Ansehen unter Umständen weitaus wirksamer gesteigert hätte.

e) Versorgung der Stifterfamilie durch die begünstigte Stiftung (§ 58 Nr. 5 AO)

Auch wenn, wie in dem vom FG Hamburg<sup>38</sup> entschiedenen Fall, die durch eine Kapitalgesellschaft begünstigte Stiftung nach ihrer Satzung ein Drittel ihrer Erträge zur angemessenen Versorgung des Stifter-Gesellschafters und seiner nächsten Angehörigen verwenden darf, führt eine Zuwendung der Gesellschaft nicht zu einem Vorteil für den Stifter-Gesellschafter. Richtigerweise fallen unter die nach § 58 Nr. 5 AO zu berücksichtigenden Erträge nur die aus dem vom jeweiligen Stifter gestifteten Vermögen erwirtschafteten Erträge; es erfolgt also eine Aufteilung auf die Familienstämme des Stifters und der Zu- oder Mitstifter.<sup>39</sup> Dass die Versorgung der Stifterfamilie im Fall einer Unternehmensstiftung begriffsnotwendig ausscheidet, kann an dieser Aufteilung nichts ändern. Der Gesellschafter-Stifter bezieht also nur aus den Erträgen seiner eigenen Stiftungsausstattung, nicht aber in Bezug auf die der mitstiftenden Kapitalgesellschaft die Versorgungsleistungen für seine Familie. Aus einer Zuwendung der Gesellschaft erhält er daher keinen Vorteil, der eine verdeckte Gewinnausschüttung begründen könnte.

f) Auflage zugunsten des Gesellschafters

Ein Vorteil kann indessen vorliegen, wenn eine Gesellschaft Spenden unter einer Auflage zugunsten des Gesellschafters (z.B. Nießbrauch, Rentenverpflichtung) tätigt. Da

36 FG Köln (Fn. 4), EFG 2006, 1932 (1935).

37 Vgl. BFH (Fn. 5), BFH/NV 2008, 988 (990).

38 Vgl. FG Hamburg (Fn. 6), EFG 2008, 634 ff.

39 Vgl. *Kirchbain*, Gemeinnützige Familienstiftung, Frankfurt 2006, S. 206 f.; *Buchna*, Unterhaltsleistungen an den Stifter und/oder seine nächsten Angehörigen, Stiftung & Sponsoring 4/2003, 18 (19 f.); a.A. *Hüttemann*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, Köln 2008, § 4 Rn. 22.

die Annahme belasteten Vermögens gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig ist,<sup>40</sup> ist dieser Fall denkbar. Der Vorteil für den auf diese Weise begünstigten Gesellschafter liegt auf der Hand. In diesem Fall fehlt es an der Voraussetzung einer unentgeltlichen Zuwendung, so dass bereits aus diesem Grund der Spendenabzug zu versagen ist. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt unproblematisch vor.

g) Zuwendungen an den spendenbegünstigten Gesellschafter

Ein Vorteil für den Gesellschafter kann außerdem vorliegen, wenn die Gesellschaft eine Zuwendung an den gemeinnützigen bzw. spendenbegünstigten Gesellschafter leistet, also nicht ein Drei- sondern lediglich ein Zweipersonenverhältnis besteht, wie im oben geschilderten Fall des FG Münster.<sup>41</sup> Der Unterschied dieser Fallkonstellation zu den kürzlich vom BFH<sup>42</sup> und vom FG Hamburg<sup>43</sup> entschiedenen Sachverhalten liegt dann darin, dass nicht eine nahestehende Person sondern der spendenbegünstigte Gesellschafter selbst einen Vorteil zugewendet erhält. In diesem Fall kann eine Mittelverwendung vorliegen, die grundsätzlich nicht abzugsfähig ist (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 1 KStG).

Wird der Gewinn durch Spenden gemindert, so liegt hierin eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn dieser Vorteil durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Das könnte der Fall sein, wenn es sich beim Spendenempfänger um einen verselbständigten Mittelbeschaffungsbetrieb handelt. Der gemeinnützige Gesellschafter hat dann den Vorteil, dass er die Zuwendung unversteuert erhält. Spenden sind zwar grundsätzlich abzugsfähig, wenn sie von einem Körperschaftsteuersubjekt an eine spendenbegünstigte Körperschaft geleistet werden, selbst wenn die Spende in Erfüllung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke erfolgt.<sup>44</sup> Nicht abziehbar ist hingegen die Spende eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in den steuerbefreiten Bereich der gemeinnützigen Körperschaft, da es sich bei den verschiedenen Sphären nicht um zwei verschiedene Steuersubjekte handelt.<sup>45</sup> Die Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG könnte teilweise umgangen werden, wenn die gemeinnützige Körperschaft ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auslagert und den Gewinn des Mittelbeschaffungsbetriebs durch Spenden von bis zu 20 Prozent des Einkommens an die gemeinnützige Körperschaft mindern könnte. Ein sachlicher Unterschied zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dem ideellen Bereich einer gemeinnützigen Körperschaft besteht aber insofern, als der verselbständigte Mittelbeschaffungsbetrieb ein eigenständiges Rechtssubjekt darstellt. Allein aus der Gesellschafterstellung einer spendenbegünstigten Körperschaft lässt sich daher noch nicht die gesellschaftliche Veranlassung einer Zuwendung herleiten. Bei einer Gesellschafterstellung des Spendenempfängers sollte vielmehr anhand einer

40 Vgl. AEAO Nr. 12 f. zu § 55.

41 Siehe oben S. 104; FG Münster (Fn. 6), EFG 2007, 1470 ff. Vgl. zu dieser Fallgruppe auch *Krämer*, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG (64. EL Oktober 2008), § 9 Rn. 108 m.w.N.

42 BFH (Fn. 5), BFH/NV 2008, 988 ff.

43 FG Hamburg (Fn. 6), EFG 2008, 634 ff.

44 Vgl. BFH, Urt. v. 3.12.1963, BStBl III 1964, 81.

45 Vgl. *Heger*, in: Gosch, Körperschaftsteuergesetz, München 2005, § 9 Rn. 34; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln 2008, § 7 Rn. 68.

Einzelfallprüfung ermittelt werden, ob die Zuwendung gesellschaftlich veranlasst ist.<sup>46</sup> Das ist umso unwahrscheinlicher, je geringer die Beteiligung der gemeinnützigen Körperschaft an der spendenden Kapitalgesellschaft ist und je weniger sie auf deren Entscheidungen Einfluss nehmen kann. Zur Ermittlung einer gesellschaftlichen Veranlassung kann außerdem auch ein Fremdspendenvergleich dienen.<sup>47</sup>

## 2. Vorteilsgewährung an eine nahestehende gemeinnützige Organisation

Die Rechtsprechung hat jüngst bekräftigt, dass auch Spenden von Körperschaftsteuersubjekten an nicht mit ihrem Anteilseigner identische gemeinnützige Empfänger verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, wenn sie außerhalb des im Rahmen eines Fremdspendenvergleichs ermittelten üblichen Spendenverhaltens der Körperschaft liegen. Ein Vorteil für den Gesellschafter ist in diesem Fall nicht erforderlich. In einer vom üblichen Spendenverhalten abweichenden Begünstigung eines gemeinnützigen Empfängers sehen die Gerichte ein aussagekräftiges Indiz für die gesellschaftliche Überlagerung der Veranlassung des Spendenaufwands, die der Abzugsfähigkeit entgegensteht.<sup>48</sup>

Die den von der Rechtsprechung entschiedenen Fällen zugrunde liegende Annahme, eine gemeinnützige Körperschaft könne eine nahestehende Person sein, ist m.E. problematisch. Seitdem der BFH seine Rechtsprechung im Jahr 1996 geändert hat, soll für eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht mehr Voraussetzung sein, dass der Gesellschafter selbst einen mittelbaren oder unmittelbaren Vorteil erlangt, wenn nur eine ihm nahestehende Person einen Vorteil erhält. Die ständige Rechtsprechung, wonach das Merkmal des Nahestehens bei jeder Beziehung zwischen dem Gesellschafter und einem Dritten erfüllt ist, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst<sup>49</sup>, wird ohne Bedenken auf gemeinnützige Organisationen übertragen. Gleiches gilt für die Aussage, derartige Beziehungen könnten grundsätzlich familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Natur sein.<sup>50</sup> Diese Qualifizierung gemeinnütziger Körperschaften als nahestehende Personen hält einer näheren Überprüfung jedoch nicht stand. Auch wenn aufgrund der Weite des Tatbestandsmerkmals der »nahestehenden Person« eine Erfassung gemeinnütziger Körperschaften gelingt, erscheint es beim Spendenabzug verfehlt, die in anderen Bereichen gerechtfertigten steuerlichen Folgen daraus zu ziehen.

### a) Gesellschaftsrechtliche Verhältnisse bei gemeinnützigen Körperschaften

Gesellschaftsrechtliche Verhältnisse zu einer gemeinnützigen Körperschaft sind vor allem im Fall einer Vereinsmitgliedschaft und im Fall einer Gesellschafterstellung in

46 So *Krämer*, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, (54. EL Juli 2005), § 9 KStG nF Rn. 351.

47 Vgl. dazu unten S. 120. A.A. *Kimberger*, Spenden durch eine Kapitalgesellschaft, EStB 2004, 510 (512 f.), der einen Fremdspendenvergleich generell ablehnt.

48 Vgl. FG Hamburg (Fn. 6), EFG 2008, 634 ff.; FG Köln (Fn. 4), EFG 2006, 1932 ff.

49 Vgl. BFH, Urt. v. 18.12.1996, I R 139/94, DStR 1997, 535 ff.

50 BFH, Urt. v. 18.12.1996, DStR 1997, 535.

der gemeinnützigen GmbH denkbar. Auch der Stifter steht letztlich in einem gesellschaftsrechtlichen Verhältnis zu der von ihm errichteten Stiftung. Da er keinerlei Einwirkungsmöglichkeiten mehr hat, ist diese Stellung der eines Vereinsmitglieds oder eines GmbH-Gesellschafters allerdings nicht vergleichbar. Im Fall von Stiftungen mag allenfalls ein Nahestehen tatsächlicher Art angenommen werden. Auch wenn eine gemeinnützige Körperschaft dem Gesellschafter rein ideell nahe steht, etwa weil die gemeinnützigen Zwecke mit seinem Wertesystem übereinstimmen und er sie für förderungswürdig hält, kann allenfalls von einem tatsächlichen Nahestehen die Rede sein. Vor allem im Fall des tatsächlichen Nahestehens droht jedoch eine Ausufahrung der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, so dass bei der Annahme einer gesellschaftlichen Veranlassung hier besondere Zurückhaltung geboten ist.<sup>51</sup>

Jedenfalls wecken gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten Zweifel daran, dass eine nach §§ 51 AO steuerbegünstigte Körperschaft eine nahestehende Person sein kann.<sup>52</sup> Das FG Hamburg folgerte aus dem Umstand, dass die betreffende Stiftung den Namen des Stifters trug, der Stifter als Vorstandsmitglied auf Lebenszeit eingesetzt und eine Versorgung seiner Familie nach § 58 Nr. 5 AO in der Satzung vorgesehen war, ein manifestes, persönliches Stiftungsinteresse des Gesellschafter-Stifters. Dies führe dazu, dass die Stiftungsleistungen (damit sollen wohl die Zuwendungen an die Stiftung gemeint sein) gesellschaftlich überlagert seien und der Zweck der Förderung der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke verdrängt würden.<sup>53</sup>

#### b) Begünstigungsverbot

Gegen die Möglichkeit des Nahestehens einer gemeinnützigen Körperschaft spricht vor allem das Begünstigungsverbot, wonach die Organisation keine Person durch Ausgaben, die ihrem Zweck fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen darf (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO), also Leistungen *von* der steuerbegünstigten Körperschaft *an* natürliche oder juristische Personen verboten sind. Hiergegen könnte zwar eingewendet werden, dass ein mittelbarer Vorteil für den Gesellschafter nach allgemeiner Dogmatik auch gar nicht *erforderlich* ist. Allerdings ist eine Vorteilszuwendung durch gemeinnützige Körperschaften, anders als die durch Familienmitglieder, Gesellschaften und Freunde, welche nach Belieben Zuwendungen machen oder empfangen können, auch nicht *möglich*.

#### c) Gebote der Ausschließlichkeit und der zeitnahen Mittelverwendung

Weiter spricht gegen die Qualifikation einer gemeinnützigen Organisation als nahestehende Person der Umstand, dass eine Zuwendung im spendenrechtlichen Sinn nicht der Körperschaft zugute kommt, wie im Fall der Begünstigung von Verwand-

51 So auch *Gosch*, Anm. zu Schleswig-Holsteinisches FG, Urt. v. 16. Juni 1999, StBp 2000, 125.

52 Ähnliches wie bei den hier interessierenden gemeinnützigen Körperschaften gilt für spendenbegünstigte Körperschaften des öffentlichen Rechts aufgrund haushaltsrechtlicher Vorschriften.

53 FG Hamburg (Fn. 6), EFG 2008, 634 (635).

ten, sondern dem gemeinnützigen Zweck der Empfängerorganisation. Diese hat Spenden bzw. die Erträge aus dem zugewendeten Vermögensstock ausschließlich (§ 56) zeitnah für die Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke einzusetzen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO).

#### d) Spendenmotivation und Nahestehen

Gegen die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung in der Fallgruppe des »Nahestehens« spricht auch, dass eine ideelle Nähe zu einem bestimmten Zweck oder zu einer bestimmten gemeinnützigen Organisation gerade typischerweise die Spendenmotivation bestimmt.<sup>54</sup> Ein unsportlicher Gesellschafter-Geschäftsführer, der Kunst und Musik liebt, wird sich eher dafür entscheiden, dem örtlichen Museum oder Orchester eine Zuwendung zu machen, als dem örtlichen Fußballverein, schon weil er den Sportverein weniger genau kennt. Solange er sich nicht von sachfremden Erwägungen leiten lässt, darf er aufgrund seines zivilrechtlich und auch strafrechtlich anzuerkennenden Ermessenspielraums auch so entscheiden.<sup>55</sup> Wenn das FG Hamburg meint, die Stiftungsleistungen würden gesellschaftlich überlagert und der Zweck der Förderung der spendenbegünstigten Zwecke verdrängt, verkennt es, dass eine Überprüfung der Gesinnung des Spenders nicht erfolgt. Der »Stifterspleen«<sup>56</sup> natürlicher Personen sollte geschützt werden. Einen Entscheidungsfreiraum, welcher gemeinnützige Zweck und welche Körperschaft gefördert wird, sollte man – im Rahmen des zivil- und strafrechtlich Zulässigen – aber auch Körperschaften zubilligen. Die Frage, ob eine Einschränkung der Spendenberechtigung im Interesse der Mitgesellschafter oder Gesellschaftsgläubiger erfolgen sollte, sollte zivilrechtlich, nicht aber über das Spendenrecht gelöst werden.

54 So kann sich *Streck*, Liebhaberei – Spenden – Gemeinnützigkeit – öffentliches Interesse – Non-Profit-GmbH – Fünf Begriffe und verdeckte Gewinnausschüttung, in: FS Wassermeyer, 2005, S. 103, 106, kaum eine Kapitalgesellschaft, d.h. eine juristische Person, vorstellen, die aus irgendeinem gemeinnützigen Grunde spendet. Vgl. auch FG Köln (Fn. 4), EFG 2006, 1932 (1934).

55 Zu zivilrechtlichen Aspekten von Unternehmensspenden vgl. *Laub*, Grenzen der Spendenkompetenz des Vorstands, AG 2002, 308 ff.; *Mertens*, Der Vorstand darf zahlen, AG 2000, 157 ff.; *Philipp*, Darf der Vorstand zahlen?, AG 2000, 62 ff.; *Reuter*, Die soziale Verantwortung von Managerunternehmern im Spiegel des Rechts, NPLY 2005, 185 ff.; *K. Schmidt*, Unternehmen als Stifter und Spender – Überlegungen aus der Perspektive des Gesellschaftsrechts, Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, S. 107 ff.; *Vorderwülbecke*, Die Spendenkompetenz der Geschäftsführung, BB 1989, 505 ff. Zur strafrechtlichen Seite vgl. *Gehrlein*, Strafbarkeit von Vorständen wegen leichtfertiger Vergabe von Unternehmensspenden, NZG 2002, 463 ff.; *Samson*, Untreue durch Unternehmensspenden?, Non Profit Law Yearbook 2004, 2005, S. 233 ff.

56 Zum »Stifterspleen« vgl. *Reemtsma*, Was bedeutet eigentlich Stiften und Spenden und warum soll das belohnt werden?, abrufbar unter [http://www.law-school.de/fileadmin/user\\_upload/medien/BLS-Publikationen/Reemtsma\\_Hamburger\\_Rede.pdf](http://www.law-school.de/fileadmin/user_upload/medien/BLS-Publikationen/Reemtsma_Hamburger_Rede.pdf).

*3. Fremdspendenvergleich als Indiz für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis*

Die Abgrenzung von Spenden und verdeckten Gewinnausschüttungen erfolgt nach der Rechtsprechung anhand eines Fremdspendenvergleichs.<sup>57</sup> Dieser wurde von der Rechtsprechung für das Verhältnis von Betrieben gewerblicher Art, insbesondere Sparkassen, zu ihren Gewährträgern entwickelt.<sup>58</sup> Er soll indizieren, ob das Spendenverhalten einer Körperschaft noch dem eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters entspricht.

Nach dem Fremdspendenvergleich sind Spenden insoweit verdeckte Gewinnausschüttungen, als die im Wirtschaftsjahr an den betreffenden Spendenempfänger insgesamt geleisteten Spenden den Betrag übersteigen, den die Kapitalgesellschaft im selben Wirtschaftsjahr und in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren durchschnittlich pro Jahr an Dritte leistet. Lediglich für den Fall, dass sich aus der Einbeziehung eines weiter zurückreichenden Zeitraums von nicht mehr als fünf Wirtschaftsjahren eine höhere Summe an durchschnittlichen Fremdspenden ergibt, ist dieser Zeitraum maßgebend.<sup>59</sup> Künftige Fremdspenden können nicht mehr herangezogen werden<sup>60</sup>; insofern hat die Rechtsprechung in den 90er Jahren eine Wende vollzogen.

Den Fremdspendenvergleich hat die Rechtsprechung de facto auf Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften übertragen.<sup>61</sup> Zwar ließ der BFH formal offen, ob die Rechtsprechung zu Gewährträgerspenden auf Spenden an gemeinnützige Körperschaften übertragbar ist, er sah aber eine einseitige Ausrichtung des Spendenverhaltens zumindest als ein Indiz unter mehreren für eine Veranlassung der Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis an.<sup>62</sup> Abweichend von den Kriterien für Gewährträgerspenden stellt das FG Münster auf einen längerfristigen Zeitraum ab und bezieht die Fremdspenden in dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr und den vergangenen vier Wirtschaftsjahren ein, falls in den vergangenen vier Wirtschaftsjahren keine Spenden an den beherrschenden Gesellschafter erfolgt sind.<sup>63</sup> Das FG Köln lässt zumindest eine einseitige Bevorzugung einer einzelnen Organisation durch kleine (spontane) Spenden zu.<sup>64</sup>

Der von der Rechtsprechung angestellte Fremdspendenvergleich ist allerdings – trotz der teilweise von der Rechtsprechung vorgenommenen Modifikationen – in den meisten Fällen ein ungeeignetes Kriterium für die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen.

57 FG Hamburg (Fn. 6), EFG 2008, 634 (635 f.).

58 Vgl. BFH, Urt. v. 19.6.1974, I R 94/71, BStBl. II 1974, 586; BFH, Urt. v. 9.8.1989, I R 4/84, BStBl II 1990, 237 ff.; BFH, Urt. v. 8.4.1992, I R 126/90, BStBl II 1992, 849 ff.; *Krämer*, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG (64. EL Oktober 2008), § 9 Rn. 342 ff.

59 Vgl. BFH, BStBl 1990, 237 (241).

60 Vgl. BFH, BStBl II 1990, 237 (241 f.) m.w.N.; FG Münster (Fn. 7), EFG 2007, 1470 (1472).

61 Vgl. FG Hamburg (Fn. 6), EFG 2008, 634 (635 f.).

62 Vgl. BFH (Fn. 5), BFH/NV 2008, 988 (989 f.).

63 Vgl. FG Münster (Fn. 7), EFG 2007, 1470 (1472).

64 Vgl. FG Köln (Fn. 4), EFG 2006, 1932 (1934); siehe im Einzelnen unten S. 118.

a) Keine Stütze im Gesetz

Mit dem Argument, der Drittspendenvergleich finde im Gesetz keine Stütze<sup>65</sup> lässt sich der Fremdspendenvergleich allerdings nicht überzeugend ablehnen. Fremdvergleiche sind im Steuerrecht nicht ungewöhnlich und aufgrund des Gleichbehandlungsgebots aus Art. 3 GG grundsätzlich auch geboten.

b) »Gießkannenprinzip«

Beim Fremdspendenvergleich handelt sich allerdings um ein sehr starres und schematisches Kriterium zur Feststellung einer gesellschaftlichen Veranlassung. Eine verdeckte Gewinnausschüttung könnte grundsätzlich nur vermieden werden, indem Körperschaften ihre Spenden gleichmäßig auf unterschiedliche gemeinnützige Organisationen verteilen.<sup>66</sup> Dieses »Gießkannenprinzip«<sup>67</sup> führt jedoch dazu, dass es betroffenen Körperschaften weder möglich ist, lediglich eine einzelne Zuwendung zu tätigen, noch erlaubt wird, durch eine Stiftungsausstattung, die typischerweise den Fremdspendenrahmen sprengen wird, punktuell tätig zu werden.

c) Ertragslage als Maßstab für die Angemessenheit der Spende

Dieser Kritik ist nun das FG Köln begegnet und hat auch eine Begünstigung einzelner Körperschaften zugelassen, etwa durch kleinere Spenden aus aktuellem Anlass<sup>68</sup>. Es hat diese aber gleichzeitig unter den Vorbehalt einer Angemessenheitsprüfung gestellt. Spenden, die den Fremdspendenrahmen sprengen, sollen danach nur dann keine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Begünstigung darstellen, wenn sie nach der Größenordnung und finanziellen Situation des Unternehmens vertretbar erscheinen.<sup>69</sup>

Richtig erkennt das Gericht, dass der gesetzliche Tatbestand des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG eine gleichmäßige Verteilung der Spenden auf verschiedene Personen nicht vorsieht.<sup>70</sup> Die anschließend vorgenommene Angemessenheitsprüfung erscheint für die Ermittlung einer gesellschaftlich veranlassten Zuwendung jedoch ungeeignet: Mit den Spendenabzugsgrenzen in § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG hat der Gesetzgeber vorgegeben, bis zu welchem Anteil am Einkommen oder der Umsätze bzw. der Summe der Löhne und Gehälter eine Spende abzugsfähig sein soll. Wird aus dem Ausschöpfen dieser Grenzen der Schluss gezogen, die Zuwendung sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, mit der Folge, dass der Gesellschaft der Abzug verwehrt wird, so untergräbt dies die gesetzgeberische Regelung. Auch die Rechtsprechung, wonach das Eingehen verlustträchtiger Geschäfte im ausschließlichen Interesse des Gesell-

65 Vgl. *Janssen*, DStZ 2001, 160 (162) zu sog. Gewährträgerspenden.

66 So bereits BFH, Urt. v. 9.8.1989. I R 4/84, BStBl II 1990, 237 (241; 242).

67 *Pezzner*, Rechtsprechung zur Körperschaftsteuer, StuW 1990, 259 (262) m.w.N.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln 2008, § 8 Rn. 66.

68 Vgl. FG Köln (Fn. 4), EFG 2006, 1932 (1934).

69 Vgl. FG Köln (Fn. 4), EFG 2006, 1932 (1934).

70 Vgl. FG Köln (Fn. 4), EFG 2006, 1932 (1934).

schafers eine verdeckte Gewinnausschüttung begründet<sup>71</sup>, kann hier nicht herangezogen werden. Zum einen stellt eine Spende – dadurch hebt sie sich gerade von den Betriebsausgaben ab – schon qua definitionem ein verlustträchtiges Geschäft dar, das – was nicht Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist – allenfalls einen Imagegewinn für die spendende Kapitalgesellschaft bringt, möglicherweise die Forschung auf dem Gebiet, auf dem die Gesellschaft wirtschaftlich tätig ist, fördert oder allgemein das soziale oder kulturelle Umfeld der Region verbessert und so den Standort attraktiver macht. Zum anderen kann – wie oben unter III. 1. gezeigt wurde – eine Spende an eine gemeinnützige Organisation nicht im ausschließlichen Interesse des Gesellschafters erfolgen, weil sie eine Verfolgung gemeinnütziger Zwecke und damit der Interessen der Allgemeinheit begriffsnotwendig voraussetzt (vgl. § 52 Abs. 1 AO).

#### d) Missbrauchsverhinderung

Die Prüfung von Zuwendungen nach den Kriterien der verdeckten Gewinnausschüttung dient nach Ansicht des BFH auch der Verhinderung von Gestaltungen, die darauf abzielen, die für natürliche Personen geltenden Abzugsbeschränkungen (vgl. § 10b Abs. 1 EStG) durch die Einschaltung einer Gesellschaft zu verhindern.<sup>72</sup> Nachdem der Gesetzgeber den Spendenabzug kürzlich erst ausgeweitet hat, wird jedoch kaum einmal Anlass bestehen, die großzügigen Sonderausgabenabzugsgrenzen – die bezogen auf das jeweilige Einkommen jedenfalls im Bereich von Vermögensstockspenden an Stiftungen für natürliche Personen auch weiter gehen als der Sonderausgabenabzug für Körperschaften – zu umgehen. Liegt im Einzelfall einmal eine missbräuchliche Umgehung vor, so bedarf es nicht der Figur der gemeinnützigen Körperschaft als »nahestehender Person«, sondern die Gestaltung wird bereits durch die Vorteilsgewährung an den Gesellschafter erfasst.<sup>73</sup> Voraussetzung hierfür ist jedoch zumindest die im Streitfall nicht festgestellte Ausschöpfung des einkommensteuerlichen Abzugsvolumens durch den Gesellschafter.

#### e) Vergleichsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters

Überdies versagt das hypothetisch zugrunde gelegte Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters gegenüber fremden Dritten bei der Untersuchung von Spenden, da es keine belastbaren Zahlen gibt, wie spendenfreudig ein Unternehmen bzw. ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter sein darf.<sup>74</sup> Mittlerweile liegen zwar Zahlen vor, die einen Anhaltspunkt für die Spendenquote der Unternehmen bieten, diese berücksichtigen aber nur das Spendenverhalten der 500 größten Aktiengesellschaften<sup>75</sup> und sind daher ungeeignet, ein generell objektiv angemessenes

71 Siehe oben S. 107; BFH, Urt. v. 8.7.1998, DStR 1998, 1749 ff.; BFH, Urt. v. 15.5.2002, DStR 2002, 1660 ff.; BFH, Urt. v. 17.11.2004, DStR 2005, 594 ff.

72 BFH (Fn. 5), BFH/NV 2008, 988 (990).

73 Vgl. oben S. 113 f.

74 Vgl. Pezzer, Rechtsprechung zur Körperschaftsteuer, StuW 1990, 262.

75 Vgl. die Studie von PriceWaterhouseCoopers »Unternehmen als Spender«, abrufbar unter [www.pwc.de/files/RepositoryItem/Unternehmen-als-Spender-Studie.pdf?itemId=3391411](http://www.pwc.de/files/RepositoryItem/Unternehmen-als-Spender-Studie.pdf?itemId=3391411).

Spendenverhalten von Kapitalgesellschaften zu ermitteln. Auch der BFH nahm in einem früheren Urteil an, ein Vergleich mit der üblichen Spendenquote – errechnet aus dem Verhältnis des Spendenaufwands der Kapitalgesellschaften zu ihrem zu versteuernden Einkommen – anderer Unternehmen sei mangels Üblichkeit und Bekanntheit dieses Kriteriums nicht praktikabel<sup>76</sup>. Er folgerte daraus die Erforderlichkeit eines Fremdspendenvergleichs. Eine andere mögliche – und m.E. vorzugswürdige – Schlussfolgerung ist aber, auf das Kriterium des Fremdvergleichs grundsätzlich zu verzichten.

f) Fremdspendenvergleich bei Zuwendungen an den Gesellschafter

Ein Indiz für eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendung stellt der Fremdspendenvergleich m.E. nur in Fällen dar, in denen der spendenbegünstigte beherrschende Gesellschafter eine Spende erhalten hat. In diesen Fällen dient der Fremdspendenvergleich nämlich nicht als Indiz dafür, dass es sich bei der Empfängerkörperschaft um eine nahestehende Person handelt, sondern dem Vergleich von Vorteilen, die ein Gesellschafter erhält, mit solchen, die die Kapitalgesellschaft anderen Empfängerorganisationen macht, und damit der Frage, ob eine Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Richtiger erschiene zwar der Vergleich mit dem Spendenverhalten anderer vergleichbarer Kapitalgesellschaften. Da ein solcher mangels verfügbarer Daten jedoch nicht möglich ist, kann in der Fallkonstellation von Spenden an den steuerbefreiten Gesellschafter auf den Fremdspendenvergleich zurückgegriffen werden. Er ist allerdings umso weniger geeignet, Aufschluss über die gesellschaftliche Veranlassung einer Zuwendung zu geben, je geringer die Beteiligung des gemeinnützigen Gesellschafters an der spendenden Kapitalgesellschaft ist.

g) Rechtspolitische Bewertung des Fremdspendenvergleichs

Vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber kürzlich erst die Spendenabzugsmöglichkeiten ausgeweitet hat, erscheint die extensive Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen auch rechtspolitisch verfehlt. Politisches Anliegen der jüngsten Reform des Spendenrechts war es, bürgerschaftliches Engagement durch Stiften und Spenden zu fördern.<sup>77</sup> Bewusst hat der Gesetzgeber darauf verzichtet, die im Vorfeld des Reformprozesses erhobene Forderung nach einer Einengung der spendenrechtlichen Abzugsmöglichkeiten<sup>78</sup> zu erfüllen. Die Reform hatte »bürgerschaftliches« Engagement im Blick, so dass man sich fragen kann, ob Unternehmensspenden davon überhaupt erfasst sind. Das scheint jedenfalls der deutsche Gesetzgeber so zu sehen, hat er doch das Spendenrecht für Körperschaften im selben Umfang erweitert wie das für natürliche Personen. Dies erscheint auch folgerichtig. Letztlich sollte der gemeinnützige Zweck – der durch die gemeinnützigen Körperschaften verfolgt wird – und nicht

76 BFH v. 9.8.1989, BStBl II 1990, 237.

77 Vgl. BT-Drs. 16/5200.

78 Vgl. etwa das Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim BMF »Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand«, Kurzfassung abrufbar unter [www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_4336/DE/BMF/\\_Startseite/Aktuelles/Monatsbericht\\_des\\_BMF/2006/09/060918agmb008.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_4336/DE/BMF/_Startseite/Aktuelles/Monatsbericht_des_BMF/2006/09/060918agmb008.html).

die Person des Spendenden im Fokus stehen. Gemeinnützige Organisationen sind zur Wahrnehmung ihrer gesellschaftlichen Aufgaben auch auf Spenden von Unternehmen angewiesen, die vielfach über ein höheres Spendenbudget verfügen als Private. Werden verdeckte Gewinnausschüttungen außerhalb sehr enger Grenzen angenommen, entsteht eine Abschreckungswirkung für Unternehmensspender, die der gesetzgeberischen Intention, die Abzugsmöglichkeiten für alle Personen – natürliche wie juristische – zu erweitern, zuwiderlaufen.

#### **IV. Behandlung von Zuwendungen an »nahestehende« gemeinnützige Körperschaften beim Gesellschafter**

Die Besteuerung des Gesellschafters spricht ebenfalls für eine zurückhaltende Behandlung von Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen. Sowohl Betriebsausgaben als auch abzugsfähige Spenden der Gesellschaft mindern deren Gewinn und somit den für eine Ausschüttung zur Verfügung stehenden Betrag. Die Frage, wie die Spende, die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird, beim Gesellschafter zu behandeln ist, ist – soweit ersichtlich – jedoch noch nicht geklärt.

In Fällen, in denen der gemeinnützige Gesellschafter gleichzeitig Zuwendungsempfänger ist – ähnlich dem vom FG Münster entschiedenen Fall<sup>79</sup> –, erübrigt sich die Frage: Er hat die Einnahme deshalb nicht zu versteuern, weil er steuerbefreit ist (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG<sup>80</sup>). Ob sie im ideellen Bereich (als Spende) oder im Bereich der Vermögensverwaltung (als Kapitalertrag gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) zufließt, spielt bei gemeinnützigen Körperschaften allenfalls im Bereich der Rücklagenbildung (vgl. § 58 Nr. 7 lit. a AO) eine Rolle und braucht hier nicht näher untersucht zu werden.

Vor allem in den Fällen, in denen die Rechtsprechung eine verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft durch eine Spende an eine dem Gesellschafter »nahestehende« gemeinnützige Körperschaft annimmt, stellt sich allerdings die Frage, wie sie bei ihm zu behandeln sein soll. Zur Lösung der Frage sind allgemeine Grundsätze heranzuziehen.

##### *1. Zurechnung der Spende/verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter*

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist grundsätzlich beim Gesellschafter als Kapitalertrag steuerpflichtig (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Wird einer »nahestehenden« Organisation ein Vermögensvorteil zugewendet, so erfolgt beim Gesellschafter allerdings kein Zufluss (§§ 8, 11 EStG). Für den Fall, dass die verdeckte Gewinnausschüttung an die nahestehende Person beim Gesellschafter keinen mittelbaren Vorteil auslöst, erspart er noch nicht einmal Aufwendungen durch die Leistung. Die Behandlung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person ist umstritten.

<sup>79</sup> FG Münster (Fn. 7), EFG 2007, 1470 ff. Siehe auch oben S. 113 f.

<sup>80</sup> Im Fall des FG Münster (Fn. 7), in dem eine öffentlich-rechtliche Körperschaft Spendempfängerin war, ergibt sich die Steuerfreiheit aus §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 Abs. 5 Satz 1 KStG.

Teilweise wird angenommen, eine Zurechnung beim Gesellschafter komme nicht in Betracht. Das Zuflussprinzip habe über die periodengerechte Abgrenzung hinaus auch einen materiellen Gehalt, so dass eine Besteuerung nicht zugeflossener Einkünfte nicht in Betracht komme<sup>81</sup>. Der Gesetzgeber geht nur scheinbar davon aus, dass eine Zurechnung bei der nahestehenden Person möglich ist. Verfahrensmäßig erlaubt die Korrekturvorschrift des § 32a KStG die Änderung des Steuerbescheids des Gesellschafters, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist oder einer dem Gesellschafter nahestehenden Person. Zum einen ist § 32a KStG jedoch nur eine Verfahrensvorschrift<sup>82</sup>, zum anderen bezweckt sie vor allem eine Regelung für Fälle, in denen eine Änderung der Bescheide nach den allgemeinen Vorschriften der AO nicht mehr möglich ist.

Die überwiegende Ansicht rechnet denn auch eine verdeckte Gewinnausschüttung an eine nahestehende Person dem Gesellschafter zu. *Wassermeyer* begründet das damit, dass die Gesellschafterstellung eine unverzichtbare Voraussetzung für die Annahme von Einkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG sei.<sup>83</sup> Dem folgen Finanzverwaltung<sup>84</sup> und Rechtsprechung: Einkünfte aus Kapitalvermögen kann nur der Gesellschafter erzielen.<sup>85</sup> Eine Zuwendung zu Lasten einer GmbH sei so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter den Vorteil erhalten und diesen an die nahestehende Person weitergegeben.<sup>86</sup>

## 2. Spendenabzug beim Gesellschafter

Findet demnach grundsätzlich eine Zurechnung statt, so ist weiter fraglich, ob die verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft an eine gemeinnützige Körperschaft zu einer Spendenabzugsberechtigung beim Gesellschafter führt. Wenn die Spende der Gesellschaft zur Umgehung des einkommensteuerlichen Spendenabzugs dienen soll<sup>87</sup>, liegt es auf der Hand, dass der Gesellschafter keine Möglichkeit hat, den Spendenabzug in Anspruch zu nehmen. Ebenso liegt es in dem Fall, in dem die Gesellschaft eine Spende mit einer Auflage zugunsten des Gesellschafters verbindet<sup>88</sup>: Aufgrund der fehlenden Unentgeltlichkeit scheidet der Spendenabzug für den Gesellschafter aus.

Auch in den Fällen, in denen lediglich eine »nahestehende« gemeinnützige Körperschaft einen Vorteil erhalten hat, wird aber davon ausgegangen, dass ein Spendenab-

81 Vgl. *Söffing*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei nahestehenden Personen, DStZ 1999, 885 (886).

82 Vgl. *Rengers*, in: Blümich, KStG (100. EL September 2008), § 32a Rn. 1.

83 Vgl. *Wassermeyer*, 20 Jahre BFH-Rechtsprechung zu Grundsatzfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 1989, 218 (221); *ders.*, Die Zurechnung von Einkünften aus Kapital, DStJG 30 (2007), 257 (263; 268 f.).

84 Vgl. BMF v. 20.5.1999, IV C 6 – S 2252 – 8 – 99; BMF v. 29.3.2007 (sog. »Positivliste«); KStR H 36 III.

85 Vgl. BFH, Urt. v. 29.9.1981, VIII R 8/77, BStBl II 1982, 248 ff.

86 BFH, Urt. v. 19.6.2007, VIII R 54/05, DStR 2007, 1625 (1626).

87 Vgl. oben S. 111.

88 Vgl. oben S. 112 f.

zug beim Gesellschafter nicht unproblematisch möglich ist.<sup>89</sup> Die Geltendmachung von Spenden als Sonderausgaben setzt eine »Zuwendung« an eine gemeinnützige Körperschaft (vgl. § 10b EStG) sowie eine Spendenbescheinigung voraus.

a) Zuwendung

In seinem jüngsten Urteil zur Abgrenzung von Spenden und verdeckten Gewinnausschüttungen urteilte der BFH, der Gesellschafter werde durch die Versagung des Abzugs bei der Gesellschaft nicht gehindert, Spenden an kirchliche Organisationen im Rahmen der allgemein geltenden Regelungen steuermindernd geltend zu machen.<sup>90</sup> Ob dies auch der Fall ist, wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft angenommen wurde, bleibt in dem Urteil jedoch offen. Ertragsteuerlich ist eine Zuwendung zu Lasten einer Kapitalgesellschaft zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter den Vorteil erhalten und an die nahestehende Person weitergegeben.<sup>91</sup> Hierin soll nach neuester BFH-Rechtsprechung aber keine Zuwendung im Sinne des § 7 ErbStG zu sehen sein.<sup>92</sup> Dieser Beurteilung ist für das Ertragsteuerrecht trotz Verwendung ähnlicher Begrifflichkeit in § 7 ErbStG (»freigebeige Zuwendung«) und § 10b Abs. 1 EStG (»Zuwendung«) jedoch nicht zu folgen. Für die Frage, ob eine »Zuwendung« im Sinne des Spendenrechts vorliegt, bleibt es also bei dem ertragsteuerlichen Grundsatz, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung wie eine Leistung an den Gesellschafter beurteilt wird, der sie an die »nahestehende« Person weitergegeben hat.

Für eine Spende ist ein Abfluss von Mitteln beim Spender auch nicht erforderlich, wie die Vorschrift des § 10b Abs. 3 EStG zeigt. Danach kann auch in einem Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen eine Spende liegen. Auch über diesen Spezialfall hinaus wird allgemein die Abzugsfähigkeit von so genannten Verzichtsspenden angenommen und ein abgekürzter Zahlungsweg akzeptiert.<sup>93</sup> Auch der Gesellschafter könnte danach die Spende geltend machen, obwohl sie nicht aus seinem Vermögen abgeflossen ist. Kein Spendenabzug wird allerdings gewährt, wenn ein Dritter die Zuwendung leistet und derjenige, der den Spendenabzug geltend macht, in keinem Fall die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Mittel erlangt hat.<sup>94</sup> Persönlich abzugsberechtigt ist nach h.M. der durch die Zahlung tatsächlich und endgültig wirtschaftlich Belastete<sup>95</sup>, so dass Zahlungen Dritter nur dann als eigene Sonderausgaben angesehen werden können, wenn sie den Steuerpflichtigen selbst belasten, also ledig-

89 Vgl. auch *Schwetlik*, VGA durch Spenden einer GmbH, GmbH-StB 2008, 159 (160); *Kohlhepp*, Überblick über die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Zeitraum 2007/2008, DB 2008, 1523 (1524).

90 BFH (Fn. 5), BFH/NV 2008, 988 (990).

91 Vgl. oben S. 121 f.; BFH, Urt. v. 19.6.2007, VIII R 54/05, DStR 2007, 1625 (1626).

92 Vgl. BFH, Urt. v. 7.11.2007, DStR 2008, 346 (347).

93 Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln 2008, § 8 Rn. 35; 39.

94 Vgl. FG Köln, Urt. v. 12.12.2006, DStRE 2007, 685; FG Hamburg, Urt. v. 14.11.2007, 3 K 250/06, EFG 2008, 842 (843).

95 Vgl. *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (192. Aktualisierung Dezember 2008), § 10b EStG, Rn. B 14; *Hofmeister*, in: Blümich, EStG, § 10b EStG (100. EL Stand September 2008), Rn. 16.

lich der Zahlungsweg abgekürzt wird<sup>96</sup>. Der zugewendete Betrag muss sich in dem geldwerten Vermögen des Steuerpflichtigen befinden und von dort abfließen.<sup>97</sup> Der Gesellschafter vereinnahmt im Fall der verdeckten Gewinnausschüttung an eine »nahestehende« Person die Zuwendung der Gesellschaft aber nicht, wenn diese sie unmittelbar an eine gemeinnützige Organisation leistet. Eine Einnahme ist ein geldwerter Vermögenszugang. Dafür muss ein nach objektiven Merkmalen auszudrückender Vorteil eingetreten sein, der einen wirtschaftlichen Wert besitzt und damit zu einer objektiv messbaren Bereicherung führt.<sup>98</sup> Es kann auch ausreichen, wenn etwa derjenige, der einen ihm uneingeschränkt zustehenden Anspruch auf Auszahlung eines Geldbetrages hat, durch Zahlungsanweisung oder Vorausabtretung zugunsten eines Spendenempfängers über seinen Anspruch verfügt.<sup>99</sup> Einen Anspruch auf Auszahlung des Zuwendungsbetrags hat der Gesellschafter ohne Gewinnverteilungsbeschluss nicht gegen die Gesellschaft. Fraglich ist dann, ob es ausreicht, dass ein Gesellschafter den Gewinnverteilungsbeschluss herbeiführen kann. Jedenfalls bei Minderheitsgesellschaftern wäre dies in der Regel nicht möglich. Nach der bislang herrschenden Dogmatik kann also vom Vorliegen einer »Zuwendung« im Sinne des Spendenrechts nicht ohne weiteres ausgegangen werden.

#### b) Spendenbescheinigung

Selbst wenn man eine »Zuwendung« annimmt, fehlt es für den Spendenabzug jedenfalls an der erforderlichen Spendenbescheinigung. Diese ist nach § 50 Abs. 1 EStDV für den Sonderausgabenabzug erforderlich und wird von der h.M. als sachliche Abzugsvoraussetzung angesehen, deren Fehlen nicht lediglich einen Verfahrensmangel bedeutet.<sup>100</sup> Um eine Zuwendungsbestätigung zu erhalten, müsste der Gesellschafter, durch dessen Gesellschaftsverhältnis die Spende veranlasst war, die gemeinnützige Körperschaft also nachträglich – in der Regel Jahre später – um eine Zuwendungsbestätigung bitten.<sup>101</sup> Da die Ausstellung von Spendenbescheinigungen haftungsbewehrt ist, werden sich die Verantwortlichen genau überlegen, ob sie eine entsprechende Korrektur vornehmen.

96 Vgl. *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (192. Aktualisierung Dezember 2008), § 10b EStG, Rn. B 8.

97 *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (192. Aktualisierung Dezember 2008), § 10b EStG, Rn. B 5 ff.; *Hofmeister*, in: Blümich, EStG (100. EL Stand September 2008), § 10b EStG Rz 16.

98 FG Köln, Urt. v. 12.12.2006, 9 K 4243/06, DStRE 2007, 685 ff. zum Spendenabzug eines Quizshow-Kandidaten, der sich zuvor vertraglich verpflichtet, den von ihm erspielten Gewinn an eine von ihm benannte gemeinnützige Einrichtung zu spenden.

99 Vgl. FG Hamburg, Urt. v. 14.11.2007, 3 K 250/06, EFG 2008, 842 (844).

100 Vgl. *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (192. Aktualisierung Dezember 2008), § 10b EStG, Rn. B 350 ff. m.w.N.

101 Zur Möglichkeit, verdeckte Gewinnausschüttungen dem Gesellschafter bei bestandskräftigem Einkommensteuerbescheid nachträglich zuzurechnen vgl. OFD Magdeburg v. 10.9.2004, S 0350 – 8 St 251, DStR 2004, 1922 f.

## V. Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen

Wie oben gezeigt (III.), überzeugen die Kriterien, nach denen die Rechtsprechung Spenden an gemeinnützige Körperschaften und verdeckte Gewinnausschüttungen voneinander abgrenzt, nur teilweise. Grundsätzlich ist die Vorteilsgewährung an einen Gesellschafter geeignet, eine verdeckte Gewinnausschüttung zu begründen. Solch eine Vorteilsgewährung ist aber nur in Ausnahmefällen einmal anzunehmen. Die Begründung einer verdeckten Gewinnausschüttung über die Figur der nahestehenden Person überzeugt indessen nicht. Das rein ideelle Verhältnis eines Gesellschafters zu einer gemeinnützigen Körperschaft, die dem Begünstigungsverbot unterliegt, ist insofern nicht mit familienrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen oder freundschaftlichen Bindungen, die die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung rechtfertigen, zu vergleichen. Der Fremdspendenvergleich ist grundsätzlich ungeeignet für die Feststellung, ob eine Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Die Schwierigkeiten beim einkommensteuerlichen Spendenabzug auf Ebene des Gesellschafters bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (IV.) deuten ebenfalls darauf hin, dass – der Systematik des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG folgend – vorrangig ein Spendenabzug auf Ebene der Gesellschaft vorgenommen werden sollte.

Danach stellt sich die Frage, welcher Anwendungsbereich für den gesetzlichen Vorbehalt der verdeckten Gewinnausschüttung in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG verbleibt.

### *1. Reduzierung des Anwendungsbereichs von verdeckten Gewinnausschüttungen für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften*

Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung, wie ihn die Rechtsprechung seit 1996 weiterentwickelt hat, muss m.E. für gemeinnützige Körperschaften aufgrund der oben ausgeführten Besonderheiten gemeinnütziger Körperschaften eingeschränkt werden. Die Zuwendung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person, die keinen unmittelbaren oder mittelbaren Vorteil für den Gesellschafter begründet, sollte von der Einschränkung für verdeckte Gewinnausschüttungen in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG ausgenommen werden. Begründet die Zuwendung keinen Vorteil für den Gesellschafter, so liegt jedenfalls Fremdnützigkeit vor.

Eine solche Verengung des Anwendungsbereichs führt nicht – wie etwa der BFH befürchtet<sup>102</sup> – dazu, dass kein Anwendungsbereich mehr für die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Zuwendungen an eine gemeinnützige Organisation verbliebe. Immer, wenn spenden- oder gemeinnützigkeitsrechtliche Regelungen durch die Zuwendung der Spender-Gesellschaft umgangen werden sollen, ist eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen.

102 Vgl. BFH (Fn. 5), BFH/NV 2008, 988 (989).

## 2. Fallgruppenbildung

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist danach insbesondere in folgenden Fallgruppen gegeben:

### a) Erste Fallgruppe: Vorteilsgewährung an den Gesellschafter

Werden dem Gesellschafter Vorteile zugewendet, indem er etwa von der bereits eingegangenen Stiftungsausstattungsverpflichtung befreit wird, so liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.<sup>103</sup> Gleiches gilt bei der Zuwendung durch eine Kapitalgesellschaft unter einer Auflage, die den Gesellschafter begünstigt.<sup>104</sup> In diesen Fällen findet eine Zurechnung beim Gesellschafter statt, ohne dass ein Spendenabzug in Betracht kommt.<sup>105</sup>

### b) Zweite Fallgruppe: Umgehung der spendenrechtlichen Abzugsbeschränkungen

Wenn die Spende einer Gesellschaft die Beschränkungen des Sonderausgabenabzugs ihres Gesellschafters gem. § 10b EStG umgeht, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, da der Gesellschafter in diesem Fall einen Vorteil erhält.<sup>106</sup> Die verdeckte Gewinnausschüttung wird ihm in diesem Fall zugerechnet, ohne dass er den Spendenabzug geltend machen könnte.<sup>107</sup>

### c) Dritte Fallgruppe: Zuwendung an einen spendenbegünstigten Gesellschafter

Schließlich kann eine Spende an einen spendenbegünstigten Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Ob die Voraussetzungen vorliegen, ist im Einzelfall zu ermitteln. Für eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendung spricht es, wenn der Spender ein verselbständigter Mittelbeschaffungsbetrieb bzw. eine von der spendenbegünstigten Körperschaften beherrschte Gesellschaft ist und wenn die Zuwendung den Fremdspendenrahmen der Gesellschaft übersteigt.<sup>108</sup> Auf eine Zurechnung der Zuwendung beim Gesellschafter kommt es nicht an, da dieser steuerbefreit ist.<sup>109</sup>

103 Vgl. oben S. 110.

104 Vgl. oben S. 112 f.

105 Vgl. oben S. 122.

106 Vgl. oben S. 111.

107 Vgl. oben S. 122.

108 Vgl. oben S. 113 f.; 120.

109 Vgl. oben S. 121.

## **VI. Zusammenfassung**

Der Spendenabzug für Körperschaften steht unter dem Vorbehalt, dass es sich nicht um verdeckte Gewinnausschüttungen handeln darf. Dieser Vorbehalt ist schon aufgrund seines Ausnahmecharakters eng auszulegen. Die von der Rechtsprechung entwickelte Definition für verdeckte Gewinnausschüttungen ist für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften einzuschränken. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt nur vor, wenn der Gesellschafter einen unmittelbaren oder mittelbaren Vorteil erlangt. Zuwendungen an eine gemeinnützige »nahestehende« Körperschaft stellen grundsätzlich keine verdeckten Gewinnausschüttungen dar, weil aufgrund der Besonderheiten des Gemeinnützigkeitsrechts ein Näheverhältnis ausscheidet. Eines Fremdspendenvergleichs zur Ermittlung einer gesellschaftlich motivierten Zuwendung bedarf es grundsätzlich nicht. Es verbleibt ein Anwendungsbereich für verdeckte Gewinnausschüttungen in Fällen, in denen die Spende durch die Körperschaft der Umgehung spendenrechtlicher Beschränkungen dient, in Fällen, in denen der Gesellschafter durch die Gewährung der Spende der Gesellschaft einen (un)mittelbaren Vorteil erhält, und in bestimmten Fällen, in denen die Spende dem spendenbegünstigten Gesellschafter selbst zugewendet wird.

## **VII. Summary**

The deductibility of charitable donations of corporations is subject to the proviso that it constitutes no constructive (or disguised) dividend. As an exception to the principle of donation deductibility, the proviso has to be interpreted narrowly. The definition of constructive dividends as developed by the courts has to be modified in cases of charitable contributions. Generally, constructive dividends should only be assumed if the contribution implies a benefit for the shareholder. However, contributions to a "closely related" charitable organisation do not entail a constructive dividend, because the tax exempt status of a charitable organisation under German law prevents a close relationship that could justify the presumption of constructive dividends. A comparison between the amount of charitable contributions given to the "closely related" organisation and donations to other non profit organisations ("external donations") is not necessary. However, there may be constructive dividends if a donation of a corporation is made in order to avoid restrictions for the shareholder, if it is connected with (in)direct benefits for the shareholder and in certain cases where the shareholder is a tax-privileged non profit organisation.



# Grenzverwischungen zwischen privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Stiftungen mit Beteiligung der öffentlichen Hand

MICHAEL FEHLING

I. Fragestellung . . . . .	129	III. Konsequenzen für unterschiedliche Konstellationen . . . . .	145
II. Grundlagen aus steuertheoretischer Perspektive . . . . .	131	1. Errichtung privatrechtlicher Stiftungen durch die öffentliche Hand mit oder ohne Beteiligung Privater . . . . .	145
1. Öffentliches Recht und Privatrecht im Verbund und als wechselseitige Auffangordnungen . . . . .	132	2. Beteiligung Privater an Stiftungen des öffentlichen Rechts . . . . .	146
2. Die Bereitstellungsfunktion des Organisationsrechts und die Wahlfreiheit der öffentlichen Hand . . . . .	133	3. Umwandlung privatrechtlicher in öffentlich-rechtliche Stiftungen . . . . .	147
3. Die Leistungsfähigkeit der privatrechtlichen und der öffentlich-rechtlichen Stiftungsform für die öffentliche Hand und bei Public-Private-Partnership . . . . .	135	4. Umwandlung öffentlich-rechtlicher in privatrechtliche Stiftungen . . . . .	149
4. Begrenzte Flexibilität des Demokratieprinzips . . . . .	138	IV. Verallgemeinernde Folgerungen und rechtspolitischer Ausblick . . . . .	149
		V. Zusammenfassung . . . . .	150
		VI. Summary . . . . .	151

## I. Fragestellung

Die Verfolgung von Stiftungszwecken ist nicht auf eine konkrete Rechts- und Organisationsform festgelegt. Hinter der Bezeichnung »Stiftung« verbergen sich nicht selten auch Vereine oder (gemeinnützige) Gesellschaften mit beschränkter Haftung.<sup>1</sup> Selbst wenn man nur die rechtsfähige Stiftung als Rechtsform betrachtet, gibt es neben der privatrechtlichen (§§ 80 ff. BGB) auch eine öffentlich-rechtliche Variante (die schon in § 89 BGB angedeutet und in vielen Landesstiftungsgesetzen näher ausgeformt wird).

Wiewohl die §§ 80 ff. BGB eine gewisse Leitbildfunktion auch für die Stiftung öffentlichen Rechts entfalten,<sup>2</sup> unterscheidet sie sich von ihrem bürgerlich-rechtlichen Pendant doch dadurch, dass die öffentlich-rechtliche Stiftung in die Staatsorganisation eingegliedert ist und mit ihr, anders als bei der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung des Privatrechts,<sup>3</sup> ausschließlich öffentliche Zwecke verfolgt wer-

\* Für wertvolle Mitarbeit, insbesondere bei der Material-Recherche und der Erstellung der Fußnoten, danke ich meiner Wissenschaftlichen Mitarbeiterin Birga Tanneberg.

1 Die größte deutsche Stiftung des bürgerlichen Rechts, die Robert Bosch Stiftung, ist eine GmbH. Die den politischen Parteien nahestehenden Stiftungen sind in der Regel Vereine.

2 Vgl. *Alscher*, Die Stiftung des öffentlichen Rechts, 2006, S. 185 f.; *Seifart/v. Campenhausen/v. Campenhausen*, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 1999, § 18 Rn. 2.

3 Dazu *MünchKomm/Reuter*, BGB, 5. Aufl. 2006, Vor §§ 80 ff. Rn. 45 f.; *Staudinger/Rawert*, BGB, 13. Bearb. 1995, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 13.

den.<sup>4</sup> Dies könnte zu der Annahme verleiten, die öffentlich-rechtliche Form sei exklusiv für den Staat als Stifter vorgesehen, während die Stiftung bürgerlichen Rechts Privaten vorbehalten sei. In der Rechtspraxis gründet jedoch die öffentliche Hand unter Berufung auf ihre Formenwahlfreiheit auch und sogar zu Förderstiftungen bürgerlichen Rechts;<sup>5</sup> umgekehrt können öffentlich-rechtliche Stiftungen auch unter Beteiligung Privater errichtet werden.<sup>6</sup> Sogar Umwandlungen, namentlich von der bürgerlich-rechtlichen in die öffentlich-rechtliche Stiftungsform, sollen möglich sein<sup>7</sup> und waren etwa im rheinland-pfälzischen Landesstiftungsgesetz geregelt.<sup>8</sup>

Gegen solche Grenzverwischungen wendet sich indes eine beachtliche Strömung im Schrifttum.<sup>9</sup> Neben rein zivilrechtlichen<sup>10</sup> werden auch öffentlich-rechtliche Bedenken gegen die Nutzung der Privatrechtsform durch die öffentliche Hand vorgebracht: Insbesondere seien die Anforderungen, welche sich aus der verfassungsrechtlichen Notwendigkeit hinreichender demokratischer Legitimation einer Stiftung der öffentlichen Hand ergäben, unvereinbar mit der durch §§ 80 ff. BGB geforderten weitreichenden Stiftungsautonomie.<sup>11</sup> Ohne entsprechende Autonomie handele es sich bei der Wahl der Stiftung des bürgerlichen Rechts um einen Formenmissbrauch; dadurch werde das Vertrauen in die Rechtsform »Stiftung« insgesamt untergraben.<sup>12</sup>

4 MünchKomm/Reuter (Fn. 3), Vor §§ 80 ff. Rn. 57. Vgl. auch die landesrechtlichen Definitionen in Art. 1 Abs. 3 S. 1 BayStiftG, § 2 Abs. 1 HessStiftG, § 3 Abs. 4 StiftG RhPf, § 12 SächsStiftG, § 24 StiftG SachsAn, § 24 ThürStiftG.

5 So zum Beispiel die Stiftung Warentest und die Bundesstiftung Umwelt.

6 Ein historischer Sonderfall ist die Stiftung »Maximilianeum«, die durch die letztwillige Verfügung des bayerischen Königs Maximilian II. aus seinem Privatnachlass gegründet wurde, vgl. VGH München, Verwaltungsrechtsprechung Band 25, S. 641 (647 f.).

7 Seifart/v. Campenhausen/v. Campenhausen (Fn. 2), § 18 Rn. 6; Schulte, Grundfragen der Errichtung, Umwandlung und Auflösung von Stiftungen der öffentlichen Hand, in: Kohl u.a. (Hrsg.), Zwischen Markt und Staat: Gedächtnisschrift für Rainer Walz, 2008, S. 689 (701).

8 § 20 Abs. 1 StiftG RhPf a.F., die Bestimmung wurde nicht in das Landesstiftungsgesetz vom 19. Juli 2004, GVBl. 2004, S. 358 übernommen, da sie »in der Praxis keine Bedeutung erlangt« hat, Landtag Rheinland-Pfalz, Drucksache 14/3129, S. 24, vgl. auch Mecking, StiftG Rheinland-Pfalz, 2006, S. 89.

9 Muscheler, Anforderungen an die (Mit-)Errichtung privatrechtlicher Stiftungen durch die öffentliche Hand, in: Non Profit Law Yearbook 2004, S. 149 (153 ff.); ders., Stiftungsautonomie und Stiftungseinfluss in Stiftungen der öffentlichen Hand, ZSt 2003, S. 67 (68 ff.); Schulte, Der Staat als Stifter: Die Errichtung von Stiftungen durch die öffentliche Hand, in: Non Profit Law Yearbook 2001, S. 127 (136 ff.); Bull, Wie »öffentlich« sind Stiftungen und Non-Profit-Organisationen?, in: Kohl u.a. (Hrsg.), Zwischen Markt und Staat: Gedächtnisschrift für Rainer Walz, 2008, S. 53 ff.

10 Dazu vor allem Muscheler (Fn. 9), S. 153 ff.; ders., Stiftungsautonomie und Stiftereinfluss in Stiftungen der öffentlichen Hand, ZSt 2003, S. 67 (68 ff.); vgl. auch MünchKomm/Reuter (Fn. 3), §§ 80, 81 Rn. 120 ff.

11 Fiedler, Die staatliche Errichtung von Stiftungen als verfassungswidrige Formenwahl des Bundes, ZSt 2003, 191 ff. (197); MünchKomm/Reuter (Fn. 3) §§ 80, 81 Rn. 123; Schulte (Fn. 9), S. 136 ff.

12 Götz, Der Staat als Stifter, 1999, S. 212 f.; Fiedler, Staatliches Engagement im Stiftungswesen zwischen Formenwahlfreiheit und Formenwahlmissbrauch, 2004, S. 207 ff.

Diese Sichtweise wird jedoch – so meine im Folgenden zu erhärtende These – dem weit differenzierteren Entwicklungsstand neuerer (wenngleich umstrittener) staats- und verwaltungsrechtlicher Dogmatik nicht gerecht. Diese gilt es zunächst problembezogen zu rekonstruieren. Dabei erweisen sich immer noch verbreitete Annahmen zum Gegensatz von öffentlichem Recht und Privatrecht sowie zur Kraft demokratischer Legitimationsketten als ebenso unterkomplex wie das von Verteidigern der Rechtspraxis regelmäßig ins Feld geführte Schlagwort von der unbeschränkten Wahlfreiheit der Verwaltung und die Rede von der Auflösung fast aller Grenzen in der Public-Private-Partnership (sogleich II.). Im Übrigen sollte man nicht, wie dies verbreitet geschieht, allein auf die Gründung privatrechtlicher Stiftungen durch die öffentliche Hand schauen, sondern Grenzverwischungen und Übergänge zwischen den beiden Stiftungsformen insgesamt in den Blick nehmen. Deshalb werden in der Folge verschiedene Konstellationen im Grenzbereich zwischen öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Stiftungsform im Lichte der zuvor entwickelten dogmatischen Leitlinien betrachtet (III.). Abschließend gilt es, noch einmal verallgemeinernd kurz Bilanz zu ziehen und zu überlegen, inwieweit die Bedenken gegen Grenzverwischungen vielleicht teilweise andere Ursachen haben, die rechtspolitisch zu beheben wären (IV.).

## II. Grundlagen aus steuerungstheoretischer Perspektive

In der Verwaltungsrechtswissenschaft gewinnt in jüngerer Zeit eine steuerungs- und wirkungsorientierte Betrachtungsweise, die den Einfluss von Rechtsnormen auf das Verhalten der Rechtssubjekte stärker in den Blick nimmt, an Bedeutung.<sup>13</sup> Statt primär auf die gerichtliche Kontrolle der Verwaltung zu schauen, rückt die Frage nach der Problemlösungskapazität verschiedener rechtlicher Instrumente in den Vordergrund. Wenn dabei vom (öffentlichen, aber auch Privat-)Recht als Steuerungsmedium die Rede ist, so werden entgegen mancher Kritiker<sup>14</sup> keine staatlichen Steuerungs-Allmachtsphantasien geschürt. Grundrechtliche und rechtsstaatliche Bindungen bleiben unverändert wichtig. Doch liegt der Akzent der Betrachtung weniger auf den rechtsstaatlichen Schranken als auf dem vom Recht eröffneten Korridor von Gestaltungsoptionen. Dieser Blickwinkel erscheint gerade bei unserem Thema besonders angemessen, trifft er sich doch mit demjenigen der privatrechtlichen Kautelarjurisprudenz.

13 Zum ganzen *Vofskuhle*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Vofskuhle (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band I, 2006, § 1 Rn 16 ff.; *Schmidt-Aßmann*, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, 2. Aufl. 2004, 1. Kap. Nr. 33 ff.

14 Insbesondere *Lepsius*, Steuerungsdiskussion, Systemtheorie und Parlamentarismuskritik, 1999, S. 10 ff.; *Schulte*, Wandel der Handlungsformen der Verwaltung und der Handlungsformenlehre in der Informationsgesellschaft, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann (Hrsg.), Verwaltungsrecht in der Informationsgesellschaft, 2000, S. 333 (344 ff.).

1. Öffentliches Recht und Privatrecht im Verbund und  
als wechselseitige Auffangordnungen

Aus der Steuerungsperspektive lässt sich die Unterscheidung von öffentlichem Recht und Privatrecht nicht im Sinne einer strikten Trennung verstehen. Das Privatrecht kann nicht mehr einfach als das Reich der Freiheit dem öffentlichen Recht als vermeintlichem Zwangsregimes<sup>15</sup> gegenübergestellt werden. Diese Auffassung vernachlässigt auf theoretischer Ebene die vielfältigen Verbindungen von Staat und Gesellschaft und aus praktischer Sicht die labile Zwischenstellung vieler Rechtsgebiete (z.B. des Kartellrechts) sowie die häufigen Verknüpfungen (etwa bei der Regulierung der Netzwirtschaften). Wie das angelsächsische Rechtsdenken, welches auch für uns über das Gemeinschaftsrecht wirkmächtig wird, zeigt, ist eine solch strenge Bipolarität von öffentlichem Recht und Privatrecht auch zur Freiheitssicherung keineswegs unverzichtbar. Vielmehr handelt es sich um zwei im Verbund zu denkende Teilrechtsregime innerhalb einer Gesamtrechtsordnung, die Freiheit und Bindung bereichsspezifisch unterschiedlich auszubalancieren hat.<sup>16</sup> Damit kommt es nicht zum Verschmelzen aller Unterschiede in einem Gemeinrecht; öffentlichem Recht und Privatrecht bleiben in einer funktional ausdifferenzierten Rechtsordnung tendenziell unterschiedliche Leitgedanken zugeordnet, ohne dass dies jedoch vielfältige Kombinationen und Grenzüberschreitungen ausschliesse.<sup>17</sup> So sind Flexibilität und Privatautonomie als traditionelle Kennzeichen des Privatrechts vermehrt Bindungen, etwa zwecks Verbraucherschutzes, unterworfen, während sich das öffentliche Recht auch und gerade als Medium zur Koordination von Freiheitssphären zwecks realer Freiheitssicherung versteht. Aus der Steuerungsperspektive werden die beiden Teilrechtsregime für den Staat zu wechselseitigen Auffangordnungen. »Mit dem Blick auf die je spezifische Leistungsfähigkeit zur Erreichung bestimmter Ziele ist zu fragen, ob und inwieweit Recht am besten auf die Handlungsrationalitäten und darauf abgestimmten Interessen des Privatrechts oder des öffentlichen Rechts zurückgreift oder beide kombiniert.«<sup>18</sup>

15 Weniger scharf, aber doch in diese Richtung weisend Zöllner, Die politische Rolle des Privatrechts, JuS 1988, S. 329 ff. Ablehnend schon Bullinger, Öffentliches Recht und Privatrecht in Geschichte und Gegenwart, in: Löwisch/Schmidt-Leithoff/Schmiedel (Hrsg.), Festschrift für Fritz Rittner, 1991, S. 69 (74). Für eine ausführliche Darstellung vgl. Ehlers, Verwaltung in Privatrechtsform, 1984, S. 31 ff. und Stolleis, Öffentliches Recht und Privatrecht im Prozess der Entstehung des modernen Staates, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann, Öffentliches Recht und Privatrecht als wechselseitige Auffangordnungen, 1996, S. 41 ff. jeweils mit weiteren Nachweisen.

16 Burgi, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band I, 2006, § 18 Rn. 2 ff. und 35 ff.

17 Bullinger, Die funktionelle Unterscheidung von öffentlichem Recht und Privatrecht als Beitrag zur Beweglichkeit von Verwaltung und Wirtschaft in Europa, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann (Hrsg.), Öffentliches Recht und Privatrecht als wechselseitige Auffangordnungen, 1996, S. 239 (insbes. 249 f.).

18 Hoffmann-Riem, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann (Fn. 17), S. 271; zur Idee der wechselseitigen Auffangordnungen grundlegend ders., Ermöglichung von Flexibilität und Innovationsoffenheit im Verwaltungshandeln im Verwaltungsrecht – Einleitende Problemskizze, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann (Hrsg.), Innovation und Flexibilität des

Auf unser Thema gemünzt bedeutet dies: Grenzverwischungen zwischen der privatrechtlichen und der öffentlich-rechtlichen Stiftungsform sind nicht per se verwerflich. Im Sinne wechselseitiger Auffangordnungen kommen bei der öffentlich-rechtlichen Stiftung Anleihen an die §§ 80 ff. BGB in Betracht. Der öffentlichen Hand ist die Gründung einer Stiftung bürgerlichen Rechts mangels einer strikten Trennung der Teilrechtsordnungen nicht a priori verboten, andererseits dürfen die Unterschiede zwischen den beiden Stiftungsformen auch nicht, etwa unter pauschalem Hinweis auf die Zwischenstellung des Dritten Sektors zwischen Staat und Privat,<sup>19</sup> negiert werden. Demnach kommt die Privatrechtsform der Stiftung als Auffang-Rechtsregime auch für den Staat in Betracht, wenn und insoweit dies durch die spezifische Leistungsfähigkeit der Stiftung bürgerlichen Rechts zur Erreichung bestimmter legitimer Ziele gerechtfertigt ist.

## *2. Die Bereitstellungsfunktion des Organisationsrechts und die Wahlfreiheit der öffentlichen Hand*

Das Organisationsrecht erfüllt für die Verwaltung nicht nur die Funktion rechtsstaatlich-kompetenzieller Konstituierung und Disziplinierung,<sup>20</sup> sondern in zweifacher Weise auch eine Steuerungsaufgabe.<sup>21</sup> Organisation ist zum einen ein Mittel demokratischer Kontrolle und damit Steuerungsobjekt, zum anderen aber auch Mittel der Struktursteuerung<sup>22</sup> und damit Steuerungsobjekt, indem die Organisationsform die Aufgabenerfüllung in eine bestimmte Richtung lenkt.<sup>23</sup> Umgekehrt soll das Organisationsrecht verschiedene Rechtsformen für die Aufgabenerfüllung bereitstellen, aus denen die für die jeweilige Aufgabe geeignetste auszuwählen ist. Dazu bedarf es, wie schon oben bei der Unterscheidung von öffentlichem Recht und Privatrecht betont, einer Vergewisserung der Leistungsfähigkeit (d.h. der funktionalen Vor- und Nachteile) der verschiedenen in Betracht kommenden Organisationsformen, hier also vor allem der beiden Stiftungs-Rechtsformen.

Aus diesem Blickwinkel stellt die Wahlfreiheit der Verwaltung zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handlungs- und Organisationsformen eine Erweiterung der Steuerungsressourcen dar. Entgegen mancher Kritiker<sup>24</sup> ist mit der Anerkennung der Formenwahlfreiheit kein Freibrief des Staates verbunden, sich – gar im Sinne der alten Fiskustheorie – wie ein Privater zu gerieren. Der Staat bleibt unverän-

Verwaltungshandeln, 1994, S. 9 (58 f.); siehe auch *Schmidt-Aßmann* (Fn. 13), 6. Kap. Nr. 28 ff.

19 Dagegen mit Recht *Bull* (Fn. 9), S. 56 ff.

20 Hierzu und zum Folgenden zusammenfassend *Schuppert*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle (Hrsg.), *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, Band I, 2006, § 16 Rn. 2 ff.

21 Vgl. *Schmidt-Aßmann* (Fn. 13), 1. Kap. Nr. 36.

22 Insoweit grundlegend *Schuppert*, *Grenzen und Alternativen von Steuerung durch Recht*, in: Grimm (Hrsg.), *Wachsende Staatsaufgaben, sinkende Steuerungsfähigkeit des Rechts*, 1990, S. 217 (233).

23 Vgl. *Groß*, *Das Kollegialprinzip der Verwaltungsorganisation*, 1999, S. 19.

24 Vgl. *Pestalozza*, *Formenwahlfreiheit des Staates*, 1973, S. 166 ff.; *Kempen*, *Die Formenwahlfreiheit der Verwaltung*, 1989, S. 69 ff. (123).

dert kompetenz- und grundrechtsgebunden (vgl. Art. 1 Abs. 3 GG) sowie dem Gemeinwohl verpflichtet, wenn er sich der Rechtsformen des Privatrechts bedient.<sup>25</sup> Die öffentliche Hand besitzt keine Privatautonomie, sondern muss ihre »institutional choice« (*Schuppert*<sup>26</sup>) nach pflichtgemäßem Ermessen treffen; entscheidend ist auch hier, in welcher Rechtsform die jeweilige Verwaltungsaufgabe effektiver und effizienter erfüllt werden kann. Vorrangig hat der Staat sich dabei den öffentlich-rechtlichen Organisationsformen zu bedienen, die ihm als sein Sonderrecht<sup>27</sup> gleichsam auf den Leib geschneidert sind. Wo aber die Privatrechtsform leistungsfähiger erscheint, kann sie als Auffang-Rechtsregime auch von der öffentlichen Hand genutzt werden. Für die wirtschaftliche Betätigung der Kommunen ist dies in den Gemeindeordnungen explizit geregelt,<sup>28</sup> erscheint aber darüber hinaus verallgemeinerungsfähig.<sup>29</sup> Stützt dementsprechend die öffentliche Hand ihre Rechtsformenwahl und Ausgestaltung der Stiftungsverfassung auf sachliche Gründe, so liegt in der Nutzung der vorhandenen Gestaltungsoptionen entgegen manchen Stellungnahmen<sup>30</sup> auch kein verbotener Formenmissbrauch.

Die allgemeinen Aussagen über die unterschiedlichen Systemrationalitäten von öffentlichem Recht und Privatrecht lassen sich nur eingeschränkt auf die bereitgestellten Organisationsformen übertragen. Flexibler sind die privatrechtlichen Organisationsformen nur insoweit, als sie die »Flucht« aus dem öffentlichen Dienstrecht und – freilich nur teilweise – den haushaltsrechtlichen Restriktionen ermöglichen. Derartige »vermeidungsstrategische (formelle) Privatisierungen«<sup>31</sup> spielen bei der Wahl der Stiftungsrechtsform aber wohl nur eine untergeordnete Rolle. Im Übrigen aber konkurrenziert der Typenzwang bürgerlich-rechtlicher Rechtsformen<sup>32</sup> die dem Privatrecht ansonsten zugeschriebene größere Flexibilität. Namentlich bei der Stiftung scheint die öffentlich-rechtliche Variante für genuin öffentliche Zwecke vielfältiger ausgestaltbar als ihr privatrechtliches Pendant, das im engeren Korsett der §§ 80 ff. BGB gefesselt bleibt. Allerdings kann die Konturlosigkeit, welche den öffentlich-rechtlichen Organisationsformen nachgesagt wird<sup>33</sup> und die in deutlichem Gegensatz zu der dem

25 *Burgi* (Fn. 16), § 18 Rn. 45.

26 *Schuppert* (Fn. 20), § 16 Rn. 174 ff.

27 Zur Sonderrechtstheorie allgemein statt vieler *Schoch/Schmidt-Aßmann/Pietzner/Ehlers*, VwGO, 16. EL 2008, § 40 Rn. 225 ff.

28 Z.B. §§ 103, 103 GemO BW; § 108 GemO NRW.

29 *Seewald*, in: Steiner (Hrsg.), *Besonderes Verwaltungsrecht*, 8. Aufl. 2006, § 1 Rn. 292. *Püttner*, *Die öffentlichen Unternehmen*, 1985, S. 85 f.

30 So aber allgemein *Kempen* (Fn. 24), S. 109 ff.; *Pestalozza* (Fn. 24) S. 166 ff.; speziell zur Stiftung des bürgerlichen Rechts *Fiedler* (Fn. 12), S. 213 ff.

31 *Loeser*, *Wahl und Bewertung von Rechtsformen für öffentliche Verwaltungsorganisationen*, *Speyerer Arbeitshefte* Nr. 83, 1988, S. 5 f.

32 Im Einzelnen *K. Schmidt*, *Gesellschaftsrecht*, 4. Aufl. 2002, S. 95 ff. Zur Vereinbarkeit mit Art. 9 Abs. 1 GG vgl. v. *Mangoldt/Klein/Starck/Kemper*, GG, 5. Aufl. 2005, Art. 9 Abs. 1 Rn. 10 f., 50 f.

33 So etwa *Krebs*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Band V, 3. Aufl. 2007, § 108 Rn. 52; *Jestaedt*, in: *Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle* (Hrsg.), *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, Band I, 2006, § 14 Rn. 28.

öffentlichen Recht sonst attestierten besonderen Stabilität<sup>34</sup> steht, im Leistungsvergleich auch einen Nachteil darstellen, wenn und weil diesen Organisationsformen von Dritten weniger Vertrauen entgegengebracht wird. Dieser Gesichtspunkt gewinnt gerade für die Stiftung besondere Bedeutung.<sup>35</sup>

*3. Die Leistungsfähigkeit der privatrechtlichen und der öffentlich-rechtlichen Stiftungsform für die öffentliche Hand und bei Public-Private-Partnership*

a) Allgemeine Leitlinien

Ein Vergleich der Problemlösungskapazität der Stiftung des öffentlichen Rechts und derjenigen des bürgerlichen Rechts muss notwendig an dem zu lösenden »Problem«, also an dem jeweiligen Stiftungszweck und den konkreten Stiftungsaufgaben ansetzen. Im Folgenden kann es nur darum gehen, abstrakt einige Leitlinien aufzuzeigen. Allgemein genannt werden zunächst Zielfokussierung und organisatorische Leistungsfähigkeit (Zuverlässigkeit, Flexibilität, Entwicklungspotential, Qualität, Effizienz), Steuerbarkeit durch den Staat, Fähigkeit zur zusätzlichen Ressourcenmobilisierung (was bei Stiftungen vor allem Zustiftungen meint) sowie die Netzwerkfähigkeit (Zusammenarbeit mit anderen Organisationen).<sup>36</sup> Insoweit muss der Ausgestaltungsspielraum ausgemessen werden, den die beiden Stiftungsformen bieten. Daneben ist aber auch die Akzeptanz bei Dritten ein sachgerechter Maßstab des Auswählermessens,<sup>37</sup> wenn und soweit die Verwirklichung der Stiftungsziele davon abhängt. Dies betrifft hier insbesondere, aber keineswegs ausschließlich, die Attraktivität für potentielle Zustifter: Die Stiftung benötigt deren Vertrauen, dass der Stiftungszweck tatsächlich dauerhaft und nachhaltig verfolgt wird und ihre Zustiftung daher »gut angelegt« ist. In etwas abgeschwächter Form bedarf es dieses Vertrauens auch bei der projektbezogenen Kooperation mit anderen Organisationen (Financiers) und sogar gegenüber Destinären der Stiftung. Für das entgegengebrachte Vertrauen sind dann weniger die konkreten rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten innerhalb der beiden Stiftungs-Rechtsformen entscheidend, als die typisierenden Erwartungen, die Dritte mit einer Stiftung bürgerlichen Rechts bzw. öffentlichen Rechts verbinden.

Wendet man sich den einzelnen »Leistungsmerkmalen« zu, so ergibt sich ein komplexes Bild, weil Vor- und Nachteile vielfach eng miteinander verflochten sind. Je mehr sich der Stiftungszweck über zusätzliche Fördertätigkeit hinaus Kernaufgaben der leistenden Verwaltung annähert – z.B. bei staatlichen Hochschulen in Stiftungsform<sup>38</sup> –, umso mehr dürfte die öffentlich-rechtliche Variante nahe liegen. Denn diese

34 Z.B. von *Schmidt-Aßmann*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann (Hrsg.), *Öffentliches Recht und Privatrecht als wechselseitige Auffangordnungen*, 1996, S. 26.

35 Näher sogleich 3.a).

36 *Schuppert* (Fn. 20), § 16 Rn. 194, in Anknüpfung an *Reichard*.

37 *Schuppert* (Fn. 20), § 16 Rn. 194, in Anknüpfung an *Reichard*.

38 Dazu eingehend *Fehling*, *Hochschulen in Rechtsformen des öffentlichen Rechts*, in: Kämmerer/Rawert (Hrsg.), *Hochschulstandort Deutschland*, 2003, S. 87 ff.

ist zumindest leichter<sup>39</sup> staatsnah auszugestalten und demokratisch kontrollierbar. Soweit jedoch glaubhaft Kontinuität und Autonomie in der Aufgabenerfüllung möglichst unabhängig von (partei-)politischen Veränderungen demonstriert werden soll, erscheint die Stiftung bürgerlichen Rechts verlässlicher. Sie dürfte daher für die verschiedensten Formen von Public-Private-Partnership (Einwerben von Zustiftungen, aber auch Kooperation bei einzelnen Projekten) besser geeignet sein. Soll die Stiftung als Einkommens- statt als Vermögensstiftung errichtet werden, so ist dies bei der privatrechtlichen Variante wohl nur möglich, wenn ein Rechtsanspruch auf die periodischen Zuwendungen begründet wird;<sup>40</sup> ohne einen solchen Rechtsanspruch bleibt nur die öffentlich-rechtliche Stiftungsvariante,<sup>41</sup> die damit freilich kaum noch von der Anstalt zu unterscheiden ist. Eine trennscharfe Abgrenzung der verschiedenen öffentlich-rechtlichen Rechtsformen (Körperschaft, Anstalt, Stiftung) ist ohnehin nicht immer möglich<sup>42</sup> und mangels Numerus clausus vorgeformter Typen<sup>43</sup> verfassungsrechtlich auch nicht erforderlich, so dass die Anstaltsnähe einer Stiftung des öffentlichen Rechts nicht per se als Formenmissbrauch geißelt werden kann.

b) Insbesondere: Grundrechtsberechtigung und Grundrechtsverpflichtung bei Stiftungen in Public-Private-Partnership

Für Private wird die Bereitschaft, zusammen mit der öffentlichen Hand eine Stiftung zu gründen (sich also nicht nur nachträglich als Zustifter zu engagieren), ganz besonders davon abhängen, inwieweit die Erfüllung des Stiftungszwecks jedenfalls im Hinblick auf das von ihnen beigesteuerte Stiftungsvermögen dauerhaft gesichert ist. Dabei kann auch Bedeutung erlangen, ob sich die Stiftung selbst oder jedenfalls die am Stiftungsgeschäft beteiligten Privaten<sup>44</sup> auf Grundrechte und namentlich auf die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) berufen können. Umgekehrt könnte eine Grundrechtsbindung der Stiftung von Privaten tendenziell als Hemmschuh für die autonome Ausgestaltung von Stiftungszweck und die Stiftungsaktivitäten empfunden werden. Vor diesem Hintergrund muss ein Vergleich der Leistungsfähigkeit der beiden Stiftungsformen auch die grundrechtlichen Bindungen in den Blick nehmen.

Wiewohl Public-Private-Partnership-Stiftungen des bürgerlichen Rechts keine auf Gewinnerzielung ausgerichteten Wirtschaftsunternehmen sind, lassen sich bei Grundrechtsberechtigung oder -verpflichtung die für gemischtwirtschaftliche Unter-

39 Bei der Stiftung bürgerlichen Rechts kann freilich auch dann, wenn die öffentliche Hand als Stifter auftritt, ein gewisser Staatseinfluss dadurch gesichert werden, dass die Verwaltung der Stiftung durch eine Behörde (vgl. § 86 S. 1 BGB) erfolgt; allerdings bleibt die Behörde dabei an den im Stiftungsgeschäft (§ 81 BGB) zum Ausdruck kommenden Stifterwillen gebunden. Zum Ganzen vgl. Seifart/v. Campenhausen/Hof (Fn. 2), § 9 Rn. 11 ff.

40 Fiedler (Fn. 12), S. 141 ff. und 186; ders. (Fn. 11), S. 196 f.; Muscheler (Fn. 9), S. 166 f.; ders., Stiftungsautonomie und Stiftereinfluss in Stiftungen der öffentlichen Hand, Teil 2, ZSt 2003, S. 99 (101). Siehe auch II.4.b).

41 Schulte (Fn. 7), S. 699. Zur öffentlich-rechtlichen Einkommensstiftung ders. (Fn. 7), S. 695 ff.

42 Jestaedt (Fn. 33), § 14 Rn. 28.

43 Jestaedt (Rn. 33), § 14 Rn. 29.

44 Sog. »Stifterfreiheit«, vgl. Staudinger/Rawert (Fn. 3), Vorbem §§ 80 ff. Rn. 43 ff.

nehmen entwickelten Grundsätze übertragen. Denn solche Stiftungen nehmen regelmäßig sowohl bei der Vermögensanlage als auch bei ihren Projekten am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teil. Es kommt also darauf an, ob die Stiftung von Privaten (dann gemäß Art. 19 Abs. 3 GG i.V.m. Art. 14 Abs. 1 GG oder Art. 2 Abs. 1 GG grundrechtsberechtigt<sup>45</sup>) oder von der öffentlichen Hand (dann gemäß Art. 1 Abs. 3 GG trotz Privatrechtsform grundrechtsverpflichtet) beherrscht wird.<sup>46</sup> Mangels Mitgliedschaftsstruktur und Kapitalanteilen lässt sich die Beherrschung bei einer Stiftung jedoch nicht durch Mehrheitsverhältnisse und Stimmrechte ermitteln. Vielmehr muss es zentral auf den Einfluss bei der Ausgestaltung von Stiftungszweck und Stiftungsverfassung, also beim Stiftungsgeschäft, ankommen. Je weiter allerdings der Stiftungszweck gefasst ist und dadurch den Stiftungsorganen erhebliche Gestaltungsspielräume bei der Prioritätensetzung erwachsen, desto mehr Bedeutung muss im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Einflussfaktoren auch der Besetzung der Stiftungsorgane beigemessen werden.

Demgegenüber ist eine Stiftung öffentlichen Rechts stets grundrechtsverpflichtet, ohne dass es insoweit auf die Reichweite der Beteiligung Privater am Stiftungsgeschäft ankäme. Als Verwaltungsträger ist sie uneingeschränkt Teil der Staatsgewalt im Sinne des Art. 1 Abs. 3 GG,<sup>47</sup> dies gilt selbst für alte vorkonstitutionelle Stiftungen.<sup>48</sup> Grundrechtsträger statt Grundrechtsverpflichteter ist eine Stiftung des öffentlichen Rechts gemäß Art. 19 Abs. 3 GG nur dann, wenn sie von Verfassungs wegen einem grundrechtlich geschützten Lebensbereich besonders zugeordnet ist. Dies kann beispielsweise bei Wissenschafts-Stiftungen aufgrund Art. 5 Abs. 3 GG der Fall sein,<sup>49</sup> beruht dann jedoch allein auf dem Betätigungsfeld Wissenschaft und lässt sich nicht aus der Rechtsform Stiftung folgern. Insbesondere führt die der Stiftung auch des öffentlichen Rechts typusprägend zukommende besondere Autonomie nicht per se dazu, dass diese einfachgesetzliche Autonomie grundrechtlich unterfüttert wäre. Ebenso wenig wie sich aus der zivilrechtlichen Eigentümerstellung einer Gemeinde der Schutz des Art. 14 Abs. 1 GG herleiten lässt,<sup>50</sup> genügt die im Errichtungsakt zum Ausdruck kommende Stiftungsautonomie für die Zuerkennung von Grundrechtsschutz.<sup>51</sup>

45 Dazu Staudinger/*Rawert* (Fn. 3), Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 50.

46 Zur Abgrenzung bei öffentlichen Unternehmen siehe *Arndt/Fetzer*, in: Steiner (Hrsg.), *Besonderes Verwaltungsrecht*, 8. Aufl. 2006, VI. Rn. 123; *Stober* in: Wolff/Bachof/Stober, *Verwaltungsrecht*, Band III, 5. Aufl. 2004, § 91 Rn. 12, 26. Kritisch *Schmidt-Aßmann* (Fn. 13), 5. Kap. Nr. 63. Zur Stiftung vgl. *Alscher* (Fn. 2), S. 118 ff.

47 *Seifart/v. Campenhausen/v. Campenhausen* (Fn. 2), § 19 Rn. 10; *Alscher* (Fn. 2), S. 103.

48 Praktisch relevant wurde dies bei der »Stiftung Maximilianeum« und beim »Wittelspacher Ausgleichsfonds« im Hinblick auf den Ausschluss von Frauen aus der Förderung entgegen Art. 3 Abs. 3 GG. Die Rspr. hatte dort unter Berufung auf die Stifterautonomie die Grundrechtsbindung verneint (BayVGH, VerRspr 25, 641, 649; BayVerfGHE 24, S. 10 [15, 22]), was jedoch nicht überzeugt (dazu zutreffend *Alscher* (Fn. 2), S. 188 ff.).

49 Differenzierend *Fehling*, in: Dolzer u.a. (Hrsg.), *Bonner Kommentar GG*, Stand 2004, Art. 5 Abs. 3 GG (Wissenschaftsfreiheit) Rn. 133 f., 140 f.

50 Vgl. BVerfGE 61, S. 82 (100 ff.), *Gemeinde Sasbach*.

51 So zutreffend *Alscher* (Fn. 2), S. 103 ff.; anders *Zimmermann*, *Der grundrechtliche Schutzanspruch juristischer Personen des öffentlichen Rechts*, 1993, S. 194 ff. (221 ff.); *Seifart/v. Campenhausen/v. Campenhausen* (Fn. 2), § 19 Rn. 11, die dort zitierte BVerfG-Entscheidung betraf jedoch ausdrücklich eine Stiftung des Privatrechts.

Es bleibt die Frage, ob diese fehlende Grundrechtsberechtigung der Stiftung öffentlichen Rechts für private Mitstifter durch einen grundrechtlichen Schutz des eingebrachten Stiftungsvermögens wenigstens teilweise kompensiert werden kann. Teilweise wird angenommen, dem Stifter bzw. seinen Erben stünde insoweit aus Art. 14 GG ein Anspruch auf zweckgebundene Verwendung des gestifteten Vermögens zu.<sup>52</sup> Eine dogmatisch tragfähige Begründung ist dafür jedoch kaum zu finden. Im Gegenteil: Typusprägend für die Stiftung ist es, dass sich der (Mit-)Stifter mit dem genehmigten (vgl. § 81 Abs. 2 BGB) Stiftungsgeschäft aller Eigentumsrechte am gestifteten Vermögen und auch allen unmittelbaren Einflusses auf die Verwirklichung des Stiftungszwecks entledigt (ein mittelbarer Einfluss durch Besetzung der Stiftungsorgane bleibt möglich). Die Durchsetzung des Stiftungszwecks ist von da an nur noch durch die Stiftungsorgane sowie die staatliche Stiftungsaufsicht möglich. Dies gilt besonders deutlich für die Stiftung bürgerlichen Rechts.<sup>53</sup> Doch kann bei der Stiftung des öffentlichen Rechts nicht allein deshalb eine andere, dem Stiftungstypus grundsätzlich fremde dogmatische Konstruktion gewählt werden, weil eine Schutzlücke für private Mit- und Zustifter geschlossen werden soll.<sup>54</sup>

Demnach bleibt festzuhalten: Auch aus grundrechtlicher Perspektive ist die öffentlich-rechtliche Stiftungsform für den privaten Mit- oder Zustifter tendenziell weniger attraktiv, weil die dauerhafte Bindung des von ihm »investierten« Stiftungskapitals an den Stiftungszweck nicht grundrechtlich abgesichert ist und die Stiftung selbst grundrechtsgebunden bleibt. Bei der Stiftung bürgerlichen Rechts vermag der Private der Stiftung – wenn auch nicht sich selbst als Stifter – Grundrechtsschutz zuzusichern, indem er auf die Festlegung des Stiftungszwecks und die Besetzung der Stiftungsorgane beherrschenden Einfluss ausübt.

#### 4. Begrenzte Flexibilität des Demokratieprinzips

Verfassungsrechtliche Begrenzungen des Korridors der Gestaltungsoptionen ergeben sich für die öffentliche Hand vor allem aus der Notwendigkeit demokratischer Legitimation. Diese erfasst alles Staatshandeln, auch außerhalb der Hoheitsverwaltung. Dies schließt die Wahl einer Organisationsform ein,<sup>55</sup> also auch die Gründung und Verwaltung einer Stiftung der öffentlichen Hand, und gilt unabhängig davon, ob sich die öffentliche Hand dabei der öffentlich-rechtlichen oder der privatrechtlichen Stiftungsform bedient.

52 *Alscher* (Fn. 2), S. 186 ff.

53 *Staudinger/Rawert* (Fn. 3), Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 61 ff.; *MünchKomm/Reuter* (Fn. 3), Vor §§ 80 ff. Rn. 70 f.; *Seifart/v. Campenhausen/Hof* (Fn. 2), § 11 Rn. 1 ff., § 18 Rn. 48 f.

54 Aus den gleichen Gründen kommt auch ein in Parallele zu § 812 BGB konstruierter öffentlich-rechtlicher Erstattungsanspruch des privaten Mitstifters wegen Stiftungs-Zweckverfehlung nicht in Betracht.

55 *Böckenförde*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Band II, 3. Aufl. 2004, § 24 Rn. 12 f.; ähnlich auch *Trute*, in: *Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle* (Hrsg.), *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, Band I, 2006, § 6 Rn. 6, 27 f.; vgl. auch *Schmidt-Aßmann* (Fn. 13), 2. Kap. Nr. 81 ff.

Im vorliegenden Rahmen kann es nicht darum gehen, die »uferlose« Diskussion um demokratische Legitimationsfragen als ein fundamentales Thema des Verfassungsrechts komplett nachzuzeichnen und die Standpunkte kritisch zu bewerten. Vielmehr sollen nur einige zentrale Argumente dafür vorgebracht werden, dass die Anforderungen an die demokratische Legitimation bei öffentlichen Aufgaben, wie sie Stiftungen der öffentlichen Hand wahrnehmen, ein Stück weit flexibler sind, als dies teilweise den Anschein hat.

a) Aufgabenadäquater Mix demokratischer Legitimationsmodi

Traditionelle Rechtsprechung und Lehre stellen bekanntlich zentral darauf ab, dass das Verwaltungshandeln organisatorisch-personell und sachlich-inhaltlich durch ununterbrochene Legitimationsketten auf das Volk als Herrschaftssubjekt (Art. 20 Abs. 2 GG) zurückgeführt werden kann. Dazu bedarf es beim handelnden (Verwaltungs-)Personal einer lückenlosen Kette von Wahl- und Ernennungsakten, während die sachlich-inhaltliche Legitimation sich aus den Quellen der Gesetzesbindung und der hierarchischen Weisungsunterworfenheit speist.<sup>56</sup> In diesem Modell muss bei der Stiftung der öffentlichen Hand in Privatrechtsform die inhaltliche Legitimation als strukturell defizitär erscheinen. Denn der Stifterwille steht grundsätzlich nicht mehr zur Disposition der Stiftungsorgane, diese wiederum agieren innerhalb des Stiftungszwecks weitgehend autonom und das Stiftungshandeln ist gesetzlich kaum determiniert.<sup>57</sup>

Dieses Legitimationskonzept ist indes zu einseitig am Modell der klassischen Ministerialverwaltung ausgerichtet, das außerhalb der klassischen Hoheitsverwaltung bereits bei Schaffung des Grundgesetzes keineswegs alleine stand und in einer sich weiter ausdifferenzierenden modernen Verwaltung erst recht keinen Ausschließlichkeitsanspruch haben kann.<sup>58</sup> Außerdem steht das Legitimationskettenmodell in der Gefahr, zu bloßem Formalismus zu entarten, weil eine hohe Zahl von zwischengeschalteten Kettengliedern die faktischen Steuerungsmöglichkeiten durch die politische Verwaltungsspitze oder gar das unmittelbar vom Volk gewählte Parlament gleichsam homöopathisch zu verdünnen droht,<sup>59</sup> während doch demokratische Legitimation idealtypisch möglichst reale kollektive Selbstbestimmung des Volkes impliziert.<sup>60</sup>

Ein gewisses Flexibilisierungspotential deutet schon das klassische Legitimationsmodell an, indem es ein in der Summe hinreichendes Legitimationsniveau fordert und dabei, wenn auch in sehr eingeschränktem Umfang, einen Ausgleich von Defiziten

56 BVerfGE 93, S. 37 (66 ff.); Böckenförde (Fn. 55), § 24 Rn. 16 ff., teilweise im Anschluss an Emde, Die demokratische Legitimation der funktionellen Selbstverwaltung, 1991, S. 321 ff.

57 Darauf abstellend vor allem Schulte (Fn. 9), S. 137 f.; Fiedler (Fn. 11), S. 195 f.

58 Trute (Fn. 55), § 6 Rn. 60ff.; ders., Funktionen der Organisation und ihre Abbildung im Recht, in: Schmidt-Aßmann/Hoffmann-Riem (Hrsg.), Verwaltungsorganisationsrecht als Steuerungsressource, 1997, S. 249 (270 ff.).

59 Trute (Fn. 55), § 6 Rn 15; Kluth, in: Wolff/Bachof/Stober (Fn. 46), § 81 Rn. 172 ff.

60 Insoweit ähnlich auch Böckenförde (Fn. 55), § 24 Rn. 35.

des einen durch den anderen Legitimationsmodus zulässt.<sup>61</sup> Daran anknüpfend sollte, in Übereinstimmung mit einer neueren Auffassung, der Kreis der Legitimationsmodi erweitert und ein der jeweiligen Verwaltungsaufgabe adäquater Legitimationsmix zugelassen werden. Erhebliches Legitimationspotential bergen organisatorische und verfahrensmäßige Einhegungen des Verwaltungshandelns,<sup>62</sup> ja insgesamt alle Rahmenbedingungen, die zu dessen Qualitätsgewährleistung beitragen; man spricht insoweit auch von ergänzender Output-Legitimation.<sup>63</sup> Dass die Legitimationsanforderungen wesentlich durch die jeweilige Verwaltungsaufgabe geprägt werden, hat auch das Bundesverfassungsgericht in seiner jüngeren Rechtsprechung<sup>64</sup> deutlich gemacht und damit die Fixierung auf starre Legitimationsketten ein Stück weit gelockert.

Welche Folgerungen lassen sich daraus für Stiftungen der öffentlichen Hand ziehen? Wenn die Rechtsform Stiftung gerade dazu dient, mit Hilfe eines Stiftungsvermögens und einer von Stifter festgelegten Organisation dauerhaft einen später grundsätzlich nicht mehr abänderbaren gemeinwohlbezogenen Stiftungszweck zu verfolgen,<sup>65</sup> so wäre es widersprüchlich, zwecks demokratischer Legitimation auf einer Vollsteuerung des Stiftungshandelns durch Gesetz und Weisungsketten zu bestehen. Das bedeutet keineswegs »anything goes«. Eine Kompensation von sachlich-inhaltlichen Legitimationsdefiziten durch andere Legitimationsmodi setzt vielmehr erstens voraus, dass es sich tatsächlich um eine Verwaltungsaufgabe – d.h. eine öffentliche Aufgabe, die sich der Staat im Rahmen der Verfassung (Kompetenzordnung, Grundrechte) legitimerweise zu eigen gemacht hat<sup>66</sup> – handelt, welche stiftungstypische Sicherungen von Dauerhaftigkeit und Autonomie erfordert. Hierbei besitzt die Politik einen gewissen, aber nicht grenzenlosen Einschätzungsspielraum.<sup>67</sup> Je autonomer die Stiftung nach ihrer Ausgestaltung agieren soll – wobei typischerweise die Wahl der Privatrechtsform mit größerer Autonomie einhergeht – und je mehr damit die klassische sachlich-inhaltliche demokratische Legitimation ausgedünnt wird, um so gewichtiger müssen die in der Natur der jeweiligen Stiftungsaufgabe wurzelnden Rechtfertigungsgründe sein. Je weniger grundrechtsrelevant die jeweiligen Stiftungs-

61 *Böckenförde* (Fn. 55), § 24 Rn. 23 ff.; näher *Jestaedt*, Demokratieprinzip und Kondominalverwaltung 1993, S. 265 ff. Im Zusammenhang mit Stiftungen auch *Fiedler* (Fn. 11), S. 195.

62 *Trute* (Fn. 55), § 6 Rn. 42 ff.

63 *Scharpf*, Regieren in Europa, 1999, S. 20 ff.; *Schliesky*, Souveränität und Legitimität von Herrschaftsgewalt, 2004, S. 659 ff.; vgl. auch *Trute* (Fn. 55), § 6 Rn. 53, 57; zu sehr auf die rein faktische nachträgliche Bewährung und Akzeptanz abstellend *Peters*, Elemente einer Theorie der Verfassung Europas, 2001, S. 499 ff. (567 ff.).

64 BVerfGE 107, S. 59 (86 ff.); vgl. auch BVerfGE 111, S. 191 (204).

65 So oder ähnlich die allgemeine Charakterisierung, statt vieler *Seifart/v. Campenhausen/v. Campenhausen* (Fn. 2), § 1 Rn. 6; *MünchKomm/Reuter* (Fn. 3), Vor §§ 80 ff. Rn. 48; *Staudinger/Rawert* (Fn. 3), Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 4.

66 Zur Frage der Staatsaufgaben und dem dabei eröffneten politischen Gestaltungsspielräumen hier nur *Bull*, Die Staatsaufgaben nach dem Grundgesetz, 1973, S. 1 ff., 99 ff., 213 ff. sowie mit weiteren Nachweisen *Febling*, Regulierung als Staatsaufgabe im Gewährleistungsstaat Deutschland, in: *Hill* (Hrsg.), Die Zukunft des öffentlichen Sektors, 2006, S. 91 (108 ff.).

67 Vgl. dazu allgemein bei der staatlichen Wahl der Organisationsform *Stober*, in: *Wolff/Bachof/Stober*, Verwaltungsrecht I, 12. Aufl. 2007, § 23 Rn. 4 ff. (29 ff.) und *Kluth* in *Wolff/Bachof/Stober* (Fn. 46), § 81 Rn. 52 ff.

aktivitäten sind (namentlich weil sie sich weit von klassischer Hoheitsverwaltung entfernen), umso eher lässt sich eine erweiterte Autonomie demokratisch rechtfertigen. Angesichts der Verbindung von Demokratie und Freiheit, wie sie plastisch schon in der vernunftrechtlichen Theorie des Staats- und Gesellschaftsvertrags zum Ausdruck kommt,<sup>68</sup> muss nämlich die Grundrechtsrelevanz staatlichen Handelns auch für Art und Ausmaß demokratischer Legitimation Berücksichtigung finden.

Sind dementsprechend die Voraussetzungen für die Einräumung erweiterter Autonomie gegeben, so kann zweitens das notwendige Legitimationsniveau vor allem – neben der unverändert notwendigen personellen Legitimation – mittels Organisations- und Verfahrensregelungen hergestellt werden. Rechtsformadäquate inhaltliche Steuerung ist hier vor allem durch die Festlegung des Stiftungszwecks möglich, der aus demokratischen Gründen bei Stiftungen der öffentlichen Hand tendenziell bestimmter gefasst werden muss als bei Stiftungen Privater. Die Umsetzung des Stiftungszwecks in konkrete Projekte durch die insoweit autonomen Stiftungsorgane muss, in gewisser Parallele zu den vom Bundesverfassungsgericht bei der funktionalen Selbstverwaltung gestellten Anforderungen,<sup>69</sup> im Stiftungsgeschäft prozedural statt materiell vorstrukturiert werden; es sind adäquate Verfahren zu institutionalisieren und entsprechende stiftungsinterne Kontrollen mit dafür zuständigen Organen (z.B. mit einem Kuratorium) zu schaffen.<sup>70</sup>

Gewiss gehört es zur sachlich-inhaltlichen Legitimation staatlichen Handelns idealtypisch auch, dass einmal getroffene Weichenstellungen durch neue Mehrheiten revidiert werden können. Dies ist bei der Stiftung und in besonderem Maße bei der Stiftung bürgerlichen Rechts gerade nicht der Fall; der Stiftungszweck kann nachträglich nur noch unter den engen Voraussetzungen des § 87 BGB<sup>71</sup> geändert oder gar die Stiftung aufgehoben werden. Doch wäre es schon allgemein wirklichkeitsfremd, die Revidierbarkeit demokratischer Entscheidungen zum Dogma, gar zur *conditio sine qua non* für demokratische Legitimation<sup>72</sup> zu erheben. Viele grundlegende (Verwaltungs-)Entscheidungen entfalten auch in der Demokratie langfristige faktische Bindungswirkungen,<sup>73</sup> die – wie uns andere Rechtsgebiete lehren – nicht allein mangels

68 Siehe Böckenförde (Fn. 55), § 24 Rn. 35 f.

69 BVerfGE 111, 333; hervorgehoben von Trute (Fn. 55), § 6 Rn. 48.

70 Vgl. Schuppert, Staat und Stiftung, 1989, S. 71 f.

71 Zur umstrittenen Auslegung z.B. Staudinger/Rawert (Fn. 3), § 87 Rn. 3 ff.; Münch-Komm/Reuter (Fn. 3), § 87 Rn. 6; richtigerweise wird man ähnlich hohe Anforderungen stellen müssen wie bei Wegfall oder Änderung der Geschäftsgrundlage, so auch Münch-Komm/Reuter (Fn. 3), § 87 Rn. 2.

72 So aber einige Kritiker von Stiftungen der öffentlichen Hand in Privatrechtsform, Dewald (Fn. 10), S. 90 ff.; Fiedler (Fn. 11), S. 196; Kämmerer, Kommunale Stiftungen zwischen Stifterwillen und Gemeinwohl, Non Profit Law Yearbook 2004, S. 59 (73 ff.); Ossenbühl, Stiftungen als institutionelle Sicherung der Wissenschaftsfreiheit, in: Classen u.a. (Hrsg.), *Liber amicorum Thomas Oppermann*, 2001, S. 841 (847 ff.); Schulte (Fn. 9), S. 141; Tvehues, Rechtsfragen kommunaler Stiftungen, 1996, S. 147 ff. Dagegen Seifart/v. Campenhausen/Hof (Fn. 2), § 4 Rn. 98 ff.

73 Beispielsweise ist zwar die Entscheidung für den Betrieb von Atomkraftwerken langfristig revidierbar, unentrinnbar sind jedoch die Folgewirkungen der früheren atomkraftfördernden Politik bei der (End-)Lagerung des Atom Mülls vgl. auch Dreier/Dreier, GG, Band II, 1998, Art. 20 (Demokratie) Rn. 68.

Rechtsqualität als rechtlich irrelevant eingestuft werden können. Vertragliche Verpflichtungen der öffentlichen Hand auf nationaler wie völkerrechtlicher Ebene können zudem – abhängig von Laufzeiten und eventuell vereinbarten Kündigungsrechten – auch eine langfristige rechtliche Bindung zur Folge haben, ohne dass darin per se ein Verstoß gegen das Demokratieprinzip zu sehen wäre. Vor diesem Hintergrund reicht es bei der Stiftung aus, wenn für die laufende Stiftungstätigkeit im Stiftungsgeschäft eine Prüfung durch den Rechnungshof angeordnet wird;<sup>74</sup> selbst die staatliche Stiftungsaufsicht<sup>75</sup> über privatrechtliche Stiftungen<sup>76</sup> kann, wiewohl auf eine Rechtsaufsicht beschränkt und bei Bundesstiftungen auch in der Hand eines anderen Hoheitsträgers,<sup>77</sup> als Form der Output-Legitimation ergänzend zum notwendigen Legitimationsniveau beitragen. Dies reicht aus, wenn – dies sei noch einmal betont – der konkrete Verwaltungszweck eine stiftungstypische Autonomie notwendig macht.

#### b) Budgetrecht des Parlaments

Gesonderte Erörterung verdient das ebenfalls im Demokratieprinzip wurzelnde parlamentarische Budgetrecht. Insoweit ist die Vermögensstiftung unproblematisch; hier hat es mit der einmaligen Haushaltsbewilligung des Vermögensstockes sein Bewenden. Die Einkommensstiftung wirft ebenfalls keine besonderen Probleme auf, soweit kein Rechtsanspruch auf periodische (jährliche) Zuschüsse begründet wird; hier ist der Haushaltsgesetzgeber in seiner jährlichen Bewilligungsentscheidung frei. Allerdings ist die Gründung einer Stiftung bürgerlichen Rechts auf derart unsicherer Finanzierungsbasis unzulässig, weil dies massive Abhängigkeiten schafft und so die unabdingbare Stiftungsautonomie zerstört;<sup>78</sup> manche Landesstiftungsgesetze fordern zudem ausdrücklich, dass die Fähigkeit zur Erfüllung des Stiftungszwecks dauerhaft gesichert sein muss.<sup>79</sup>

An budgetrechtliche Grenzen stößt dagegen der Versuch, eine jährliche Finanzierung aus dem Staatshaushalt langfristig vertraglich, etwa bereits im Stiftungsgeschäft,

74 Zur Zulässigkeit auch bei der Stiftung bürgerlichen Rechts *Gölz* (Fn. 12), S. 111 ff.; *Muscheler* (Fn. 9), S. 157, 166 ff. Zu Voraussetzungen und Grenzen der Rechnungshofkontrolle *Schuppert* (Fn. 70), S. 93 ff.

75 Zu den Instrumenten der Stiftungsaufsicht *Staudinger/Rawert* (Fn. 3), Vorbem §§ 80 ff. Rn. 69 ff.; *Schuppert* (Fn. 70), S. 101 ff.

76 Art. 10–19 BayStiftG, § 8 BWStiftG, § 7 BlnStiftG, §§ 11–15 BremStiftG, §§ 10–17a HessStiftG, § 4 StiftGMV, § 10 NdsStiftG, §§ 6–11 StiftG NRW, § 9 StiftG RhPf, § 10 SaarlStiftG, §§ 6, 7 SächsStiftG, §§ 18–20 StiftG SachsAn, § 8 StiftG SH, §§ 18–20 ThüStiftG.

77 Deshalb gegen jegliche Legitimationswirkung der Stiftungsaufsicht *Fiedler* (Fn. 11), S. 195; *Muscheler* (Fn. 9), S. 182; *Ossenbühl* (Fn. 72), S. 847 f.; bei kommunalen Stiftungen auch *Kämmerer* (Fn. 72), S. 71.

78 *Rawert*, Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, 2001, S. 109 (128 f.); *Staudinger/Rawert* (Fn. 3), § 80 Rn. 20; ferner *Eblers* (Fn. 15), S. 280 f.; *Thomsen*, Probleme »staatsnaher« Stiftungen unter besonderer Berücksichtigung ihrer Autonomie, 1991, S. 213 f.; *Gölz* (Fn. 12), S. 218; *Seifart/v. Campenhause/v. Campenhause* (Fn. 2), § 1 Rn. 7, 13. Anders dagegen *Dewald* (Fn. 10), S. 72 ff. (96 f.).

79 Vgl. etwa § 6 Abs. 1 S. 1 BremStiftG, § 5 HessStiftG, § 4 Abs. 1 StiftG NRW.

festzuschreiben, um so der Stiftung Planungssicherheit und Autonomie zu gewährleisten.<sup>80</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob die periodischen Zuschüsse allein den laufenden Betrieb finanzieren oder auch zum schrittweisen Aufbau eines Kapitalstocks beitragen sollen. Zwar ist der Haushaltsgesetzgeber in der deutschen Tradition nicht gänzlich frei in seinen jährlichen Dispositionen: Fachgesetzliche (Leistungs-)Verpflichtungen sind unabhängig von einer Deckung im Haushalt wirksam<sup>81</sup> und mehrjährige Bindungen sind im Wege von Verpflichtungsermächtigungen<sup>82</sup> gemäß §§ 16, 38 der jeweiligen LHO/BHO möglich. Doch können Leistungsgesetze, von einem gewissen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutz für eine Übergangszeit abgesehen, jederzeit geändert, Verpflichtungsermächtigungen – die ohnehin nur zeitlich und in der Höhe begrenzt zulässig sind – für die Zukunft im späteren Haushaltsgesetz aufgehoben werden.<sup>83</sup> Aus vertraglichen finanziellen Bindungen, gar denen in einem Stiftungsgeschäft, kann sich die öffentliche Hand dagegen auch für die Zukunft kaum noch befreien. Langfristige finanzielle Bindungen des Staates mit strikten Zahlungsverpflichtungen höhlen daher die demokratisch unverzichtbare Budgethoheit des Parlaments aus;<sup>84</sup> auch als Stifter kann sich die öffentliche Hand nicht gegen längerfristige Änderungen der politischen Prioritäten immunisieren.

Dieses Ergebnis steht nicht im Widerspruch zu der obigen Erkenntnis, dass bei Stiftungen die laufende sachlich-inhaltliche Steuerung unter gewissen Voraussetzungen ohne Verletzung des Demokratieprinzips zurückgenommen werden kann. Denn langfristige Finanzierungsverpflichtungen binden Ressourcen, die an anderer Stelle fehlen. Insoweit besitzt die Finanzierungsentscheidung eine herausgehobene demokratische Relevanz; hingegen darf es im Stiftungs-Tagesgeschäft, das sich ohnehin innerhalb des Stiftungszwecks halten muss, von Verfassungen wegen nur um wenig (grundrechts-)wesentliche Weichenstellungen gehen.

Diese haushaltsrechtlichen Restriktionen führen dazu, dass die Stiftung des bürgerlichen Rechts für die öffentliche Hand nur beschränkt einsatzfähig ist: Einerseits für Vermögensstiftungen mit nicht allzu hohem Kapitalbedarf (denn exorbitant hohe Summen wird der Gesetzgeber kaum »auf einen Schlag« oder in dem kurzen Zeitraum einer Legislaturperiode als Stiftungskapital bereitstellen), andererseits für Vermögensstiftungen mit zeitlich beschränktem Stiftungszweck oder mit verlässlich zu erwartenden privaten Zustiftungen, so dass es nur einer zeitlich begrenzten staatlichen Anschubfinanzierung bedarf.

80 Zum folgenden näher am Beispiel der Stiftungsuniversität *Fehling* (Fn. 38), S. 83 (98 ff.).

81 Vgl. § 3 II BHO. *Gröpl*, in: Dolzer u.a. (Hrsg.), Bonner Kommentar GG, Stand 2001, Art. 110 GG Rn. 175; *Sachs/Siekemann*, GG, 4. Aufl. 2007, Art. 110 Rn. 35, 38 mit weiteren Nachweisen.

82 Zu Verpflichtungsermächtigungen eingehend *Pünder*, Kommunales Haushaltsrecht im Umbruch, S. 219 ff.

83 Darauf weist auch *Battis*, in: Heintzen/Kruschwitz (Hrsg.), Die Freie Universität als Stiftungsuniversität, 2002, S. 11 (19 f.) hin.

84 *Battis*, in: Heintzen/Kruschwitz (Hrsg.), Die freie Universität Berlin als Stiftungsuniversität, 2002, S. 11 (19 ff.); *ders./Grigoleit*, Die Universität als privatrechtliche Stiftung, ZRP 2003, S. 65 (67); *Totenhöfer-Just*, Öffentliche Stiftungen, 1973, S. 112 ff.; *Böltes/Gaebler*, in: Heintzen/Kruschwitz (Hrsg.), Die freie Universität Berlin als Stiftungsuniversität, 2002, S. 47 (48 f.).

c) Notwendige Reichweite demokratischer Legitimation bei Beteiligung  
Privater an Stiftungen der öffentlichen Hand

Die Notwendigkeit demokratischer Legitimation entfällt, wo eine Stiftung und ihre Aktivitäten nicht mehr dem Staat zurechenbar sind. Die Grenzziehung wird problematisch, wenn neben der öffentlichen Hand als Stifter auch Private beteiligt sind. Spiegelbildlich sind hier ähnliche Überlegungen anzustellen wie bei der Frage nach Grundrechtsberechtigung oder -verpflichtung der Stiftung.<sup>85</sup> Beschränkt sich die Rolle Privater auf bloße (spätere) Zustiftungen, so ändert dies an der staatlichen Beherrschung der Stiftung grundsätzlich nichts, da der von der öffentlichen Hand im Stiftungsgeschäft festgelegte Stiftungszweck unberührt bleibt. Sind freilich private Zustiftungen mit einem Einfluss auf die Besetzung der Stiftungsorgane verbunden,<sup>86</sup> so kann dies, wenn Private in den Organen die Mehrheit stellen, dazu führen, dass die Stiftung nicht mehr als staatlich beherrscht eingestuft werden kann. Umgekehrt kann der Einstieg der öffentlichen Hand in eine vormals ausschließlich private Stiftung zu einem relevanten Staatseinfluss und damit zur Notwendigkeit demokratischer Legitimation führen. Solche fundamentalen Veränderungen können auch mit der Umwandlung der zunächst privaten in eine öffentlich-rechtliche Stiftung einhergehen.<sup>87</sup> Wird eine Stiftung von vornherein in Public-Private-Partnership gegründet,<sup>88</sup> so stellt sich die Zurechnungsfrage zum staatlichen oder privaten Bereich, ähnlich wie bei gemischtwirtschaftlichen Wirtschaftsunternehmen mit besonderer Schärfe.

Dem demokratischen Budgetrecht unterliegen in allen Konstellationen selbstverständlich nur die Mittel, die aus öffentlichen Haushalten fließen. Beim Stiftungsgeschäft und bei der Betätigung der Stiftung wird dagegen ein Trennungsgedanke, was nur den staatlichen Beitrag dem Erfordernis demokratischer Legitimation unterwirft, der Einheit der Stiftung grundsätzlich nicht gerecht.<sup>89</sup> Eine solche Trennung ist nur dort möglich, wo private Zustiftungen zu klar abgegrenzten Zwecken (weitgehend) separat verwaltet werden. Ansonsten sollte, im Ansatz wie bei der Grundrechtsfähigkeit bzw. -bindung gemischtwirtschaftlicher Unternehmen<sup>90</sup>, darauf abgestellt werden, wer bei der Ausgestaltung von Stiftungszweck und Stiftungsverfassung sowie bei deren Konkretisierung im laufenden Stiftungsgeschäft beherrschenden Einfluss besitzt.

Bei beherrschendem Staatseinfluss unterliegt über das Ausgangs-Stiftungsgeschäft hinaus das Handeln der Stiftung insgesamt staatlicher Legitimationsverantwortung.<sup>91</sup> Ohne staatliche Beherrschung sind dagegen nur konkrete staatliche Mitwirkungsakte,

85 Dazu oben 3. b).

86 Bei der Hamburger Kulturstiftung (siehe Fn. 94) besitzen die privaten Zustifter über das Kuratorium, und damit mittelbar auch im Stiftungsrat, auch signifikanten Einfluss auf die Stiftungstätigkeit.

87 Dazu näher unten III.3.

88 Zum Beispiel das »museum kunst palast« in Düsseldorf.

89 Vgl. allgemeiner für Public-Private-Partnership, ohne Bezug auf Stiftungen, *Trute* (Fn. 55), § 6 Rn. 90.

90 Vgl. *Arndt/Fetzer*, in: Steiner (Hrsg.), *Besonderes Verwaltungsrecht*, 8. Aufl. 2006, VI. Rn. 123; *Stober* in: Wolff/Bachof/Stober (Fn. 46), § 91 Rn. 12, 26. Kritisch *Schmidt-Aßmann* (Fn. 13), 5. Kap. Nr. 63.

91 Zum Begriff *Trute* (Fn. 55), § 6 Rn. 58.

ist also vor allem das Handeln von Staatsvertretern in den Stiftungsorganen demokratisch legitimationsbedürftig.<sup>92</sup>

### III. Konsequenzen für unterschiedliche Konstellationen

#### *1. Errichtung privatrechtlicher Stiftungen durch die öffentliche Hand mit oder ohne Beteiligung Privater*

Fasst man die bisherigen Überlegungen zusammen, so kann sich die öffentliche Hand unter folgenden Bedingungen der Rechtsform einer Stiftung des bürgerlichen Rechts bedienen: Erstens muss es sich um eine öffentliche Aufgabe handeln, die sich die Verwaltung im Rahmen der Verfassung zu Eigen machen darf und zu deren Erfüllung stiftungstypische Autonomie erforderlich ist.

Zweitens muss die Privatrechtsform für die Erfüllung des Stiftungszwecks besser geeignet sein als die Stiftung öffentlichen Rechts. Zwar gibt es keine für die öffentliche Hand geeigneten Stiftungszwecke, die nicht formal gleichermaßen zum Gegenstand einer öffentlich-rechtlichen Stiftung gemacht werden können. Auch steht die potentiell größere Staatsnähe der öffentlich-rechtlichen Stiftungsform nicht per se der Einräumung einer Autonomie entgegen, wie sie für privatrechtliche Stiftungen charakteristisch und zivilrechtlich gefordert ist; die hohe Ausgestaltungsflexibilität der Stiftung in der Rechtsform des öffentlichen Rechts ermöglicht einen weiter reichenden Staatseinfluss als das strengere Privatrecht, zwingt jedoch nicht dazu.<sup>93</sup> Unter zwei Gesichtspunkten kann jedoch gerade die größere Formenstrenge der Stiftung bürgerlichen Rechts für die öffentliche Hand als Stifter von Vorteil sein und damit die entsprechende Rechtsformenwahl rechtfertigen. Zum einen kann die Privatrechtsform nach außen glaubhafter Autonomie und damit eine gewisse Staatsferne demonstrieren, was in manchen Fällen das Einwerben privater Zustiftungen oder auch die Kooperation mit anderen Stiftungen oder Organisationen erleichtern mag.<sup>94</sup> Insoweit wäre allerdings darzulegen, dass die Stiftung ihrem konkreten Zweck nach und auch in ihrer Stiftungsverfassung auf Unterstützung durch Private angelegt ist; die bloße abstrakte Möglichkeit von Zustiftungen genügt nicht. Zum anderen bietet die Stiftung bürgerlichen Rechts eine größere Garantie für Dauerhaftigkeit und Unabhängigkeit von wechselnden politischen Mehrheiten. Denn § 87 BGB errichtet eine hohe Hemmschwelle gegenüber nachträglicher Änderung oder gar Aufhebung der Stiftung,<sup>95</sup> wäh-

92 Vgl. allgemein *Trute* (Fn. 55), § 6 Rn. 90.

93 Vgl. *Alscher* (Fn. 2), S. 26.

94 Ein nahezu klassisches Beispiel dafür ist die Hamburger Kulturstiftung ([www.kulturstiftung-hh.de](http://www.kulturstiftung-hh.de)), die ursprünglich von der Freien und Hansestadt Hamburg in den Formen der §§ 80 ff. BGB errichtet worden ist, seitdem jedoch überwiegend Zustiftungen privater Förderer erhalten hat. Vgl. auch oben II.3.

95 Solange es sich nicht um eine Stiftung des Bundes handelt, der im Wege der *lex posterior* auch vom BGB abweichen kann; nach der äußerst restriktiven Lesart des Art. 19 Abs. 1 S. 1 GG wird in diesen Fällen regelmäßig auch kein verbotenes Einzelfallgesetz, sondern nur ein zulässiges Maßnahmegesetz liegen. Zum Ganzen *Dreier/Dreier*, GG, Band I, 2. Aufl. 2004, Art. 19 I Rn. 9 ff.

rend bei der Stiftung des öffentlichen Rechts der spätere Gesetzgeber ohne weiteres die im gesetzlichen Gründungsakt zunächst eingeräumte Autonomie wieder zurück-schneiden, den Stiftungszweck ändern, ja die Stiftung sogar aufheben kann.

Die Privatrechtsform scheidet freilich – drittens – aus, wenn die gewünschte Ausgestaltung von Stiftungszweck und Stiftungsverfassung nicht gleichzeitig den Anforderungen des Grundgesetzes und des zwingenden Privatrechts genügen kann. Eine genauere Bestimmung der nach §§ 80 ff. BGB eröffneten Ausgestaltungsspielräume kann hier nicht geleistet werden; diese Untersuchung konzentriert sich primär auf die öffentlich-rechtlichen Grenzen. Der Stiftungszweck muss hinreichend weit von staatlichen Kernaufgaben der Daseinsvorsorge oder gar der Hoheitsverwaltung entfernt bleiben, damit die Anforderungen demokratischer Legitimation trotz weitreichender Stiftungsautonomie erfüllbar bleiben.<sup>96</sup> Durch die Forderungen des Zivilrechts nach hinreichend gesicherter Finanzausstattung (Stiftungsvermögen) einerseits und des Verfassungsrechts nach Wahrung des demokratischen Budgetrechts andererseits verengt sich der Korridor an Ausgestaltungsoptionen beim privatrechtlichen Stiftungstypus auf die Vermögensstiftung oder die nur einer staatlichen Anschubfinanzierung bedürftige Einkommensstiftung.<sup>97</sup>

Dagegen ist die Einkommensstiftung ohne rechtlich garantierte periodische Zuschüsse wegen ihrer hohen Staatsabhängigkeit nur in öffentlich-rechtlicher Form verfassungsgemäß. Wird trotz unzureichender Autonomie der Stiftung dennoch die Privatrechtsform gewählt, lässt sich – aber beschränkt auf diese Konstellation – von verbotenem Formenmissbrauch sprechen. Mit Rücksicht auf den notwendigen Schutz des Rechtsverkehrs wird man in solchen Fällen nicht von der Unwirksamkeit des Stiftungsgeschäfts auszugehen haben, vielmehr handelt es sich dann entgegen der Etikettierung um eine Stiftung öffentlichen Rechts.<sup>98</sup>

## 2. Beteiligung Privater an Stiftungen des öffentlichen Rechts

Dass auch Private eine Stiftung des öffentlichen Rechts mit gründen können, ist weithin anerkannt,<sup>99</sup> wird aber selten näher begründet. Allein die Tatsache, dass dies die Stiftungsgesetze der Länder regelmäßig nicht ausschließen,<sup>100</sup> reicht hierfür nicht

96 Siehe oben II.4.a).

97 Siehe oben II.4.b).

98 Vgl. allgemein für die Konsequenzen des Formenmissbrauchs der öffentlichen Hand *Pestalozza* (Fn. 24), S. 107 ff. Wegen des institutionellen Gesetzesvorbehalts müsste eine gesetzliche Grundlage nachgeschoben werden. Die dogmatische Alternative besteht in der Anlehnung an die Grundsätze der fehlerhaften Gesellschaft (vgl. dazu *K. Schmidt* (Fn. 32), S. 136 ff.); allerdings dürfte allein eine Aufhebung der Stiftung in Betracht kommen.

99 *Alscher* (Fn. 2), S. 182; *Kluth*, in *Wolff/Bachof/Stober* (Fn. 46), § 89 Rn. 28; *Staudinger/Rawert* (Fn. 3), Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 184; *MünchKomm/Reuter* (Fn. 3), Vor §§ 80 ff. Rn. 58; *Seifart/v. Campenhausen/v. Campenhausen* (Fn. 2), § 18 Rn. 2.

100 Vgl. etwa Art. 3 Abs. 2 BayStiftG, §§ 17, 18 BWStiftG, § 10 StiftG RhPf, anders dagegen zum Beispiel § 24 Abs. 2 StiftG SachsAn und § 24 Abs. 2 ThüStiftG, die die Errichtung einer öffentlich-rechtlichen Stiftung nur durch Stiftungsakt eines Trägers hoheitlicher Gewalt oder durch Rechtsvorschrift vorsehen.

aus; im Gegenteil bedarf es der Rechtfertigung, woher ein Privater die Rechtsmacht haben sollte, einen Träger öffentlicher Gewalt – wozu die Stiftung des öffentlichen Rechts ebenso gehört wie Anstalten und Körperschaften – mit ins Leben zu rufen. Entscheidend ist vielmehr das Errichtungsgesetz für die Stiftung. Ähnlich wie ein Beleihungsakt umhüllt erst dieses den Gründungsbeitrag des Privaten gleichsam mit dem Mantel der juristischen Person des öffentlichen Rechts.<sup>101</sup>

So bleibt die Stiftung öffentlichen Rechts grundsätzlich auch dann dogmatisch von ihrer zivilrechtlichen »Schwester« unterscheidbar, wenn es sich um ein Public-Private-Partnership-Projekt handelt. Konstitutiv ist in einem Fall das Errichtungsgesetz, im anderen Fall das typischerweise durch einseitige Willenserklärung ins Werk gesetzte Stiftungsgeschäft, das durch die staatliche Genehmigung<sup>102</sup> nur bestätigt wird. Grenzverwischungen sind freilich möglich, weil und wenn eine (Bundes-) Stiftung des Privatrechts auch direkt durch Gesetz gegründet werden kann (vgl. § 85 BGB). Ein derartiges Wahlrecht und die damit im Einzelfall möglicherweise verbundenen Abgrenzungsschwierigkeiten rechtfertigen jedoch nicht den Vorwurf des Formenmissbrauchs. Bei Gründung durch Gesetz wird man im Zweifelsfall eine Stiftung öffentlichen Rechts anzunehmen haben; eine solche Zweifelsregelung entspricht der Rechtslage, wie sie allgemein bei Wahlfreiheit der öffentlichen Hand zwischen öffentlich-rechtlicher und Zivilrechtsform anerkannt ist.<sup>103</sup>

### *3. Umwandlung privatrechtlicher in öffentlich-rechtliche Stiftungen*

Das rheinland-pfälzische Landesstiftungsgesetz sah vor, dass einer Stiftung bürgerlichen Rechts die öffentlich-rechtliche Rechtsfähigkeit verliehen werden konnte, wenn die Stiftung überragende Bedeutung für die Öffentlichkeit erlangt hatte.<sup>104</sup> Der Sache nach liegt eine Umwandlung in die öffentlich-rechtliche Stiftungsform vor. Mag man auch die Trennschärfe der Unterscheidung nach dem Grad der öffentlichen Bedeutung einer Stiftung mit guten Recht bezweifeln können, so wurde doch durch präzisierende gesetzliche Voraussetzungen etwas mehr Klarheit geschaffen: Der Umfang der besonders vermögenden und ertragreichen Stiftung musste es angezeigt erscheinen lassen, dass die Verwaltung durch öffentliche Bedienstete wahrgenommen oder einer anderen Behörde angegliedert wurde. Gewiss blieben auch dann erhebliche Beurteilungs- und Gestaltungsspielräume. Erkennt man jedoch eine gewisse Wahlfreiheit der öffentlichen Hand zwischen Privatrechtsform und öffentlich-rechtlicher

101 So auch *Ebersbach*, Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, 1972, S. 194 f.

102 § 80 Abs. 1 BGB. Die zuständige Behörde bestimmt sich nach Landesrecht, vgl. etwa Art. 3 Abs. 2 und 3 BayStiftG, § 5 BWStiftG, § 2 BlnStiftG, § 4 BremStiftG, § 3 HessStiftG, § 2 StiftGSH.

103 *Knack/Meyer*, VwVfG, 8. Aufl. 2004, § 1 Rn. 62 mit weiteren Nachweisen; *Schenke*, Verwaltungsprozessrecht, 11. Aufl. 2007, Rn. 110; *Fehling/Kastner/Wahrendorf/Unruh*, Handkommentar Verwaltungsrecht, 2006, § 40 VwGO Rn. 115. Kritisch *Stober*, in: *Wolff/Bachof/Stober* (Fn. 67), § 22 Rn. 43.

104 § 20 StiftG RhPf a.F., zu den Gründen der Aufhebung Landtag Rheinland-Pfalz, Drucksache 14/1329, S. 24. Allgemein *Ebersbach* (Fn. 101), S. 194.

Stiftungsform an,<sup>105</sup> so handelte es sich auch hier nicht um eine unzulässige Grenzverwischung, sondern um einen Auftrag zur ermessensfehlerfreien, am Verwaltungs- und Stiftungszweck ausgerichteten Rechtsformenwahl.

Diese Umwandlungs-Vorschrift im Stiftungsgesetz hatte freilich weitgehend deklaratorischen Charakter. Denn auch ohne solch eine Bestimmung ist unter den Voraussetzungen des BGB eine Änderung der Stiftungsverfassung zulässig und die Zulässigkeit eines konkreten Umwandlungsgesetzes hängt auch nicht von einer allenfalls gleichrangigen landesgesetzlichen Ermächtigung ab.<sup>106</sup> Die aufgehobene Bestimmung kann aber wohl weiterhin als Anhaltspunkt für Gründe fungieren, welche eine Umwandlung als willkürfreie und sachgerechte Ermessensbetätigung erscheinen lassen.

Aus allgemeinen Grundsätzen und aus dem BGB ergeben sich allerdings Grenzen dieser Gestaltungsoption. Erstens muss die Stiftung selbst durch ihre Stiftungsorgane zustimmen;<sup>107</sup> die Verleihung der öffentlich-rechtlichen Rechtsform geschieht ja ohnehin nur auf Antrag. Zweitens darf der Stiftungszweck nicht angetastet werden; dies wäre auch im Wege der Umwandlung nur unter den Voraussetzungen des § 87 BGB zulässig. Wird die Stiftung des Privatrechts durch Private im obigen Sinne<sup>108</sup> beherrscht, so genießt die Stiftung mit ihrem Stiftungszweck zudem Grundrechtsschutz aus Art. 14 Abs. 1 GG oder zumindest aus Art. 2 Abs. 1 GG.<sup>109</sup>

Die Verleihung der öffentlich-rechtlichen Rechtsfähigkeit geht jedoch nahezu notwendig mit einer Änderung der Stiftungssatzung und regelmäßig wohl auch der Stiftungsverfassung i.S.v. § 85 BGB einher. Denn es ist ja nach dem oben zitierten Wortlaut des Stiftungsgesetzes gerade der Sinn der Umwandlung, die Verwaltung der Stiftung nun in der einen oder anderen Form an die öffentliche Hand zu koppeln. Damit müssen auch die – hier nicht näher zu erörternden, aber grundsätzlich von § 87 BGB zu trennenden<sup>110</sup> – zivilrechtlichen Voraussetzungen für eine entsprechende Satzungs- und Stiftungsverfassungsänderung vorliegen. Aufgrund des Vorranges des Bundesrechts (Art. 31 GG) vermögen allgemein Umwandlungsvorschriften in den Landesstiftungsgesetzen davon nicht zu suspendieren. Bei einer Umwandlung durch Bundesgesetz wäre dies freilich anders.

Formell schließlich fordert der institutionelle Gesetzesvorbehalt<sup>111</sup> auch für die Umwandlung in die öffentlich-rechtliche Stiftungsform ein (Umwandlungs-) Gesetz.<sup>112</sup> Dies fördert auch die Rechtssicherheit.

105 Dazu oben II.2.

106 Das Umwandlungsgesetz ist nicht anwendbar; dort ist nur die Umwandlung einer Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft geregelt, vgl. § 191 UmwG.

107 *Ebersbach* (Fn. 101), S. 194.

108 Siehe unter II.3.b).

109 Siehe oben II.3.b). *Ebersbach* (Fn. 101), S. 194.

110 Vgl. dazu Seifart/v. Campenhausen/*Hof* (Fn. 2), § 7 Rn. 172 ff.

111 Zum Begriff *Reimer*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band I, 2006, § 9 Rn. 37 f.

112 *Ebersbach* (Fn. 101), S. 194.

#### 4. Umwandlung öffentlich-rechtlicher in privatrechtliche Stiftungen

Für diese zumindest denkbare umgekehrte Art des Rechtsformenwechsels scheinen gesetzliche Vorschriften zu fehlen.<sup>113</sup> Erkennt man indes die Formenwahlfreiheit grundsätzlich an, müsste auch ein Wechsel zur privatrechtlichen Stiftungsform grundsätzlich zulässig sein, sofern keine schutzwürdigen Interessen eventuell beteiligter Privater entgegen stehen. Spiegelbildlich wird als sachlicher Grund für eine solche Umwandlung vor allem die Erwägung in Betracht kommen, dass die öffentliche Bedeutung der Stiftung eine entsprechend staatsnahe Verwaltung nicht mehr erfordert.<sup>114</sup> Aber auch andere oben genannte Gründe, die für die Zivilrechtsform sprechen, können hier maßgeblich sein, namentlich die im Einzelfall zu begründende Hoffnung, so Zustiftungen Privater leichter einwerben zu können.

Da die Restriktionen des BGB für die Stiftung öffentlichen Rechts grundsätzlich – von etwaigen Analogien abgesehen – nicht eingreifen, ist Maßstab für die Zulässigkeit einer solchen Umwandlung zunächst im Wesentlichen nur das Errichtungsgesetz. Die Umgründung in Privatrechtsform muss dann freilich wiederum die Gründungsvoraussetzungen der §§ 80 ff. BGB beachten, nicht anders als bei erstmaliger, originärer Errichtung einer Stiftung bürgerlichen Rechts.

Waren Private an der Gründung der Stiftung öffentlichen Rechts beteiligt, so können sie daraus keinerlei Rechtspositionen mehr bei der Umwandlungsentscheidung herleiten. Auch in dieser Konstellation gilt: Mit der Stiftungsgründung obliegt es bei der Stiftung öffentlichen Rechts allein den Stiftungsorganen und der Stiftungsaufsicht, Rechtsverstöße zu verhindern; der private (Mit-)Stifter besitzt keinen eigenen durchsetzbaren Anspruch mehr auf Einhaltung des Stiftungszwecks.

#### IV. Verallgemeinernde Folgerungen und rechtspolitischer Ausblick

Die Klage über Formenmissbrauch im Grenzbereich zwischen öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Stiftungsform hat sich somit als weitgehend unbegründet erwiesen. Nicht privatautonome Gestaltungsfreiheit oder gar Beliebigkeit, wohl aber eine Befugnis zur ermessensfehlerfrei auszuübenden Rechtsformenwahl ist der öffentlichen Hand bei Gründung und Umwandlung ihrer Stiftungen zuzubilligen.

Soweit der Vorwurf des Formenmissbrauchs mit dem notwendigen Schutz des Rechtsverkehrs begründet wird,<sup>115</sup> so liegt das reale Problem an einer anderen Stelle. Die Bezeichnung »Stiftung« ist nicht geschützt und erst recht besteht keine Verpflichtung, eine Stiftung im Namen und im Rechtsverkehr klar als privatrechtlich

113 Eine analoge Anwendung des UmwG kommt wegen der ganz andersartigen Stiftungsform kaum in Betracht.

114 Seifart/v. Campenhausen/v. Campenhausen (Fn. 2), § 7 Rn. 1 sowie Ebersbach (Fn. 101), S. 423, die auf § 10 der Ausführungsverordnung zum Bayerischen Stiftungsgesetz in der nicht mehr gültigen Fassung vom 22.8.1958 (GVBl. S. 238), verweisen, nach dem eine Stiftung des öffentlichen Rechts ihren öffentlich-rechtlichen Charakter verlor, sobald sie die Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 3 BayStiftG nicht mehr erfüllte.

115 Siehe die Nachweise in Fn. 12.

oder öffentlich-rechtlich zu kennzeichnen.<sup>116</sup> Hier sollte der Gesetzgeber nachbessern, nicht aber die Fähigkeit der öffentlichen Hand zur effektiven Aufgabenerfüllung – und dabei geht es für den Staat als Stifter bei Rechtsformenwahl wie bei der Ausgestaltung von Stiftungszweck und Stiftungsverfassung – beschneiden.

## V. Zusammenfassung

Die Praxis der öffentlichen Hand, sich neben der öffentlich-rechtlichen von Fall zu Fall auch der privatrechtlichen Stiftungsform zu bedienen, ist in jüngerer Zeit vermehrt als Formenmissbrauch und Verfassungsverstoß angegriffen worden. Diese Sichtweise wird jedoch dem weit differenzierteren Entwicklungsstand neuerer staats- und verwaltungsrechtlicher Dogmatik nicht gerecht. Aus der Steuerungsperspektive können öffentliches Recht und Privatrecht für den Staat als wechselseitige Auffangordnungen fungieren. Das Organisationsrecht soll nicht zuletzt der öffentlichen Hand die zur Aufgabenerfüllung notwendigen Rechtsformen und -institute zur Verfügung stellen. Die Wahlfreiheit der Verwaltung zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Organisationsformen erweitert dabei die Steuerungsressourcen. Dies darf nicht mit Privatautonomie verwechselt werden, sondern bedeutet einen Auftrag zur ermessensfehlerfreien »instrumental choice«. Demnach kommt die Privatrechtsform der Stiftung auch für die öffentliche Hand in Betracht, wenn und soweit dies durch die spezifische Leistungsfähigkeit der Stiftung bürgerlichen Rechts zur Erreichung bestimmter legitimer Ziele gerechtfertigt ist. Zwar muss alles staatliche Handeln demokratisch legitimiert sein, doch können Defizite bei der sachlich-inhaltlichen Legitimation in gewissen Grenzen durch andere Legitimationsmodi kompensiert werden, um ein hinreichendes Legitimationsniveau zu sichern. Das Budgetrecht des Parlaments steht nur langfristigen vertraglichen Bindungen zur dauerhaften Finanzierung einer Einkommensstiftung entgegen. Aus diesen allgemeinen Leitlinien lassen sich Konsequenzen für verschiedene Konstellationen im Grenzgebiet der beiden Stiftungsformen ziehen: Bei der – erstens – Rechtsformenwahl sprechen die größere Staatsnähe des Stiftungszwecks mit der Notwendigkeit stärkerer demokratischer Steuerung für die öffentlich-rechtliche Variante. Umgekehrt kann die Privatrechtsform nach außen glaubhafter Autonomie und damit eine gewisse Staatsferne demonstrieren, was das Einwerben privater Zustiftungen oder auch die Kooperation mit anderen Stiftungen oder Organisationen erleichtern mag. Ebenso wenig wie die Freiheit der öffentlichen Hand zur Wahl auch der privaten Stiftungsform lässt sich – zweitens – die Option, eine Stiftung öffentlichen Rechts auch mit Beteiligung Privater zu gründen, als unzulässige Grenzverwischung qualifizieren. Drittens sind selbst Umwandlungen der einen in die andere Stiftungsform grundsätzlich zulässig, soweit sich dies aus der Notwendigkeit effektiver staatlicher Aufgabenerfüllung rechtfertigen lässt. Soll der Rechtsverkehr besser geschützt werden, so wäre nicht ein vermeintlicher Formenmissbrauch zu bekämpfen, sondern an der bislang nicht geschützten Bezeichnung »Stiftung« anzusetzen. Insbesondere sollte jede Stiftung im

116 Seifart/v. Campenhausen/v. *Campenhausen* (Fn. 2), § 2 Rn. 21; Seifart/v. Campenhausen/*Hof* (Fn. 2), § 7 Rn. 127 ff.; Staudinger/*Rawert* (Fn. 3), § 80 Rn. 24.

Namen und im Rechtsverkehr verpflichtend als privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich gekennzeichnet werden.

## VI. Summary

Public authorities often utilize the legal form of a foundation established under civil law rather than one established under public law to perform public functions. This practice has increasingly been criticized as an abuse of legal form. However, this criticism does not adequately reflect more recent developments in German administrative and constitutional law. Public law and civil law are interchangeable legal systems. In particular, the laws of administrative organisation provide public authorities with a choice of legal forms and legal institutes necessary to accomplish their respective tasks. This freedom to choose between legal forms thus broadens the administration's options. However, this must not be construed as true private autonomy. Rather, it merely entails a freedom of "instrumental choice", subject to reasonable discretion. Consequently, a public authority's decision to use a foundation created under civil law is valid if this decision is justified by the specific capabilities of this legal form in achieving a certain legitimate goal. In general, all governmental acts require democratic legitimization. Nevertheless, deficits in the foremost required material legitimization (regarding content and matter) may – to some extent – be compensated by other methods in order to maintain a sufficiently high level of legitimization. Furthermore, parliament's budget sovereignty only conflicts with long-term contractual obligations to support a foundation. Based on these general guidelines, the following conclusions may be drawn regarding the admissibility of various combinations of public law and civil law foundations: First, regarding "instrumental choice": The closer a foundation's mission is related to public functions and thus requires a higher level of democratic legitimization, the more preference should be given to a foundation under public law. Conversely, a foundation established under civil law may be more successful in conveying autonomy from and distance to public authorities, which can in turn facilitate fundraising and cooperation with other foundations. Second, just as the decision to establish a foundation under civil law cannot be considered an abuse of legal form, the decision to establish a foundation under public law in cooperation with private benefactors may not be considered an inadmissible blurring of boundaries between the public and the private sector. Third, even a commutation from a foundation under public law to one under civil law and vice versa are possible, as long as this commutation is necessary to effectively fulfil public tasks. Rather than combating merely alleged abuses of legal form, the aim of protecting legal relations would be better served if the non-proprietary term "foundation" was reevaluated. In particular, foundations should be required by law to identify themselves in legal relations as a foundation under public law or civil law.



# Das Kontroldilemma der gemeinnützigen österreichischen Privatstiftung

SUSANNE KALSS/JOHANNES ZOLLNER

I. Grundsätzliches zur österreichischen Stiftungslandschaft . . . . .	153	III. Erscheinungsformen und Kontroldilemma der gemeinnützigen Privatstiftung . . . . .	162
II. Das gesetzliche Konzept der Kontrolle der Privatstiftung . . . . .	156	IV. Gestaltungsmöglichkeiten des StifTERS . . . . .	165
1. Gerichtliche statt behördliche Aufsicht . . . . .	157	1. Erweiterung der Begünstigtenrechte . . . . .	165
2. Eingeschränkte Transparenz . . . . .	157	2. Kontrolle durch den Stifter . . . . .	167
3. Kontrolle durch die Stiftungsorgane . . . . .	158	3. Adaptierung der Organstruktur der Privatstiftung . . . . .	168
4. Kontrolle durch sonstige Stiftungsbeteiligte . . . . .	161	V. Zusammenfassung . . . . .	174
		VI. Summary . . . . .	174

## I. Grundsätzliches zur österreichischen Stiftungslandschaft

Das österreichische Gemeinnützigkeitswesen kennt zahlreiche Facetten: In funktionaler Hinsicht ist die Wahrnehmung (stiftungstypischer) gemeinwohlfördernder Aufgaben nicht an die Rechtsform der Stiftung gebunden,<sup>1</sup> diese können durch Vereine<sup>2</sup>, GmbHs<sup>3</sup>, Stiftungen sowie sonstige Rechtsträger erfüllt werden. Die österreichische Stiftungslandschaft ist ebenso vielfältig: Neben den sog unselbständigen Stiftungen, die gerade keine eigenständigen Rechtsträger sind, stehen Privatstiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG)<sup>4</sup> und auch Stiftungen nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz (BStFG)<sup>5</sup> und den dieses ergänzenden landesgesetzlichen Bestimmungen zur Verfügung. Diese beiden Stiftungstypen weisen nur wenige Gemeinsamkeiten auf, liegen ihnen doch deutlich abweichende Regelungskonzepte zugrunde.<sup>6</sup> Privatstiftungen auf der einen und Bundes- bzw Landesstiftungen auf der anderen Seite prägen den für die österreichische Stiftungslandschaft charakteristi-

1 Zur Bedeutung der Stiftung für den NPO-Sektor vgl *Kalss*, Die gemeinnützige Stiftung, in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht (Hrsg), Das Recht der Non-Profit-Organisationen (2006) 207 (210).  
2 S. dazu *Kalss/Aburumieb*, Corporate Governance im wirtschaftlich tätigen Verein in Österreich, in Walz (Hrsg) In Non-Profit-Yearbook 2005 (2006) 125 (125 ff.).  
3 *Artmann* Kapitalgesellschaften als Non-Profit-Organisationen in in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht (Hrsg), Das Recht der Non-Profit-Organisationen (2006) 191 (191 ff.).  
4 BGBl 1993/694 idgF.  
5 BGBl 1975/11 idgF.  
6 Siehe dazu sogleich unten.

schen und im Rechtsvergleich durchaus unüblichen Dualismus, der dem Rechtsanwender mannigfaltige Wahl- und Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet.<sup>7</sup>

Stiftungen nach dem BStFG und den dieses ergänzenden landesgesetzlichen Bestimmungen können ausschließlich zu gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken errichtet werden,<sup>8</sup> die Verfolgung anderer, wie etwa eigennütziger oder gemischt eigennütziger Zwecke ist diesen Stiftungen gerade nicht erlaubt.<sup>9</sup> Hingegen können Privatstiftungen zu allen erlaubten Zwecken, somit auch zu ausschließlich eigennützigen Zwecken, errichtet werden, der Anwendungsbereich dieses Stiftungstyps ist gerade nicht auf die Wahrnehmung gemeinnütziger Aufgaben beschränkt.<sup>10</sup> Beiden Rechtsformen ist jedoch gemeinsam, dass sie über eigene Rechtspersönlichkeit<sup>11</sup> verfügen und sich dadurch von der unselbständigen Stiftung unterscheiden.<sup>12</sup>

Die beiden Stiftungstypen sind durch unterschiedliche Regelungskonzepte<sup>13</sup> gekennzeichnet, zwischen denen der Stifter einer gemeinnützigen Stiftung frei wählen kann.<sup>14</sup> Auch wenn die Entscheidung, durch welche Rechtsform die gemeinnützige Zweckverfolgung vollzogen werden soll, häufig von psychologischen Motiven<sup>15</sup> getragen wird, beeinflussen doch die unterschiedlichen Regelungskonzepte diese maßgeblich: So weist das Privatstiftungsgesetz eine deutlich geringere Regelungsdichte auf, die durch den beachtlichen Gestaltungsspielraum des Stifters kompensiert werden kann und soll. Das Regelungsmodell, das der Gesetzgeber vorgegeben hat, ist bloß rudimentär.<sup>16</sup> Es liegt am Stifter dieses durch sinnvolle Elemente zu ergänzen, wodurch eine für den jeweiligen Stiftungszweck besonders gut passende Struktur gefunden werden kann.<sup>17</sup> Umgekehrt ist bei Bundes- oder Landesstiftungen der mögliche Gestaltungsspielraum des Stifters begrenzt, das gesetzliche Korsett kann vom Stifter nur sehr gering abgeändert werden. Diesem bloß schwach ausgeprägten gestal-

7 So schon der Allgemeine Teil der Erläuternden Bemerkungen zum PSG, EB RV 1132 BlgNR 18. GP; abgedruckt etwa bei *Arnold*, Kommentar zum Privatstiftungsgesetz<sup>2</sup> (2007) 671; *Doralt/Nowotny/Kalss*, (Hrsg) Kommentar zum Privatstiftungsgesetz (1995) 563.

8 Der Begriff der Gemeinnützigkeit ist dabei nicht mit dem engen des Steuerrechts (§ 34 Bundesabgabenordnung) identisch, sondern offener ausgestaltet; vgl etwa nur *Kalss* (Fn. 1) 208.

9 Statt aller vgl nur *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) 7/2.

10 Vgl nur *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Fn. 9) 7/13.

11 Für die Privatstiftungen vgl nur § 1 Abs. 1 PSG bzw § 2 Abs 1 BStFG für die Bundesstiftungen.

12 Statt vieler vgl nur *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Fn. 7) Einl Rz 14; *Ballerstedt*, Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen?, in *Verhandlungen des 44. DJT* (1962) 6.

13 *Arnold* (Fn. 7) Einl Rz 8; *Kalss* (Fn. 1) 213 ff.

14 *Kalss* (Fn. 1) 214.

15 Dabei kann etwa die Prestigeträchtigkeit der einen oder anderen Rechtsform eine Rolle spielen. Privatstiftungen genießen – zumindest derzeit – in Österreich ein relativ hohes Ansehen, was nicht zuletzt auch aus der mit der Eintragung in das Firmenbuch verbundenen Publizität zurückgeführt werden kann; vgl bereits *Kalss* (Fn. 1) 220

16 *Kalss/Zollner*, Mitwirkungs- und Kontrollrechte der Begünstigten – Gestaltungsmöglichkeiten des Stifters, *GesRZ* 2008, 351 (351).

17 Für die Mitwirkungs- und Kontrollrechte der Begünstigten einer (eigennützigen) Privatstiftung siehe *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 351 ff.

terischen Element steht ein starres Korsett behördlicher Kontrolle gegenüber, auf welches der Normgeber bei Privatstiftungen verzichtet hat; die Kontrolle der Stiftungsgebarung wird vielmehr ausschließlich in die Verantwortung der Stiftungsorgane und der »stiftungsinteressierten Personen«, insbesondere Begünstigten gelegt, gleichzeitig aber dem Stifter die Möglichkeit eröffnet, das System für seine Zwecke entsprechend zu adaptieren.<sup>18</sup>

Bei der Mittelverwendung lassen sich ebenso erhebliche Unterschiede zwischen Bundes- bzw Landesstiftungen und den Privatstiftungen feststellen,<sup>19</sup> die Einfluss auf die Rechtsformwahl des Stifters haben können. So stehen Bundes- bzw Landesstiftungen nur die Erträge des Stiftungsvermögens als ausschüttbare Mittel zur Verfügung,<sup>20</sup> während Privatstiftungen Zuwendungen an Begünstigte auch aus dem Vermögensstamm tätigen können, solange dadurch nicht die Ansprüche der (sonstigen) Gläubiger der Privatstiftung geschmälert werden; man spricht in diesen Konstellationen von sog Verbrauchsstiftungen oder vermögensverzehrenden Stiftungen.<sup>21</sup> Dem Stifter steht es aber gem. § 9 Abs. 2 Z 11 PSG frei, in der Stiftungsurkunde oder Zusatzurkunde ein ausschüttungsresistentes Mindestvermögen vorzusehen.

Auch die laufenden Kosten können die Wahl zwischen Privatstiftungen und Bundes- oder Landesstiftungen prägen. Der bei jeder Privatstiftung zwingend vorgesehene Stiftungsprüfer sowie der zwingend dreigliedrige Stiftungsvorstand verursachen – gerade für Privatstiftungen mit einem kleinen Stiftungsvermögen – doch erhebliche Kosten, die bei einer Stiftung nach dem BStFG bzw den LStFG nicht anfallen.<sup>22</sup>

Für die Wahrnehmung gemeinnütziger Aufgaben spielen Privatstiftungen derzeit nur eine untergeordnete Rolle; zwar bestehen in Österreich über 3.000 Privatstiftungen,<sup>23</sup> die Zahl der Privatstiftungen mit ausschließlich oder zumindest teilweiser gemeinnütziger Zwecksetzung ist jedoch gering. Wenngleich verlässliche statistische Angaben fehlen, so lässt sich doch die Zahl solcher gemeinnützigen Privatstiftungen auf maximal 5–9 % aller Privatstiftungen schätzen.<sup>24</sup> Auch wenn es noch zu früh ist, von einer »Trendwende« zu sprechen, so lässt sich doch ein gewisser Umdenkprozess bei den Stiftern beobachten, sodass auch Privatstiftungen immer häufiger zur Verfolgung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke eingesetzt werden.<sup>25</sup> Im Gegensatz dazu ist für das Gemeinnützigkeitswesen neben dem Verein der Typus der Bundesstiftung bzw der Landesstiftung von wesentlicher Bedeutung. Derzeit existieren in Österreich 223 Bundesstiftungen, dh Stiftungen mit bundesweiter Bedeutung, wovon jedoch lediglich 43 nach dem Inkrafttreten des Privatstiftungsgesetzes 1993 gegründet

18 Zu den möglichen Gestaltungsspielräumen aus jeweils unterschiedlichem Blickwinkel vgl etwa *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 351 ff.; *Zollner*, Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten für Beiräte einer Privatstiftung, JBl 2009, 22 (22 ff.).

19 *Kalss* (Fn. 1) 214.

20 Soll hingegen auch das Vermögen verwendet werden, liegt ein Fonds vor.

21 So etwa *Karollus* Gläubigerschutz bei der Privatstiftung, in Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis (2000) 37 (43).

22 *Kalss* (Fn. 1) 214.

23 *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Fn. 9) Rz 7/3.

24 *Kalss* (Fn. 1) 211 mwN.

25 *Kalss* (Fn. 1) 212.

worden sind. Diesen stehen 73 Bundesfonds gegenüber, auf Landesebene lässt sich die Zahl mit deutlich unter 300 Stiftungen schätzen.<sup>26</sup>

## II. Das gesetzliche Konzept der Kontrolle der Privatstiftung

Wie jede Stiftung (im rechtlichen und nicht im funktionalen Sinn) ist auch die Privatstiftung österreichischer Prägung durch das Fehlen von Eigentümern charakterisiert,<sup>27</sup> woraus das »stiftungstypische strukturelle Kontrolldefizit« resultiert:<sup>28</sup> Der Stifter hat sich mit der Errichtung der Privatstiftung – zumindest idealtypisch – seines Eigentums in formeller und materieller Hinsicht begeben,<sup>29</sup> das Stiftungsvermögen steht im Eigentum der Stiftung, die Stiftung selbst steht hingegen in niemandes Eigentum.<sup>30</sup> Der Stiftungsvorstand agiert als Verwalter fremden Vermögens, der iSd der principal-agent theory geneigt sein könnten, eigene Interessen zu verfolgen, was eine optimale Verwirklichung des Stiftungszwecks gefährden könnten.<sup>31</sup> Zu diesem strukturellen Manko gesellt sich bei bestimmten Typen gemeinnütziger Stiftungen noch das Problem, dass es Personen mit eigentümerähnlichen Interessen, die regelmäßig an einer ordnungsgemäßen Leitung und Zweckerfüllung interessiert und damit als Kontrolleure der Stiftungsverwaltung in Betracht kommen könnten, nicht gibt.<sup>32</sup>

Diesem besonderen Kontrolldefizit kann grundsätzlich durch eine (verstärkte) behördliche Kontrolle oder aber auch durch ein stiftungsinternes System von »Check and Balance« (Foundation Governance) begegnet werden. Der Gesetzgeber des PSG hat sich dabei – wie im Folgenden zu zeigen ist – für ein Mischsystem entschieden, das aber eine deutliche Schwerpunktsetzung für eine interne Kontrolle aufweist. Als Elemente der Kontrolle der Stiftungsverwaltung lassen sich a) die Kontrolle durch das Firmenbuchgericht, b) Kontrolle durch Transparenz, c) die Kontrolle durch die Stiftungsorgane und d) die Wahrnehmung von Überwachungsaufgaben durch stiftungsinteressierte Personen<sup>33</sup> ausmachen.

26 *Simsa*, Stiftungen in Österreich, Zeitschrift für Verbandsmanagement, 3/2003; *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Fn. 9) 7/3.

27 So schon die Erläuternden Bemerkungen zum PSG, EB RV 1132 BlgNR 18. GP; abgedruckt etwa bei *Arnold* (Fn. 7) 671; *Doralt/Nowotny/Kalss* (Fn. 7) 563.

28 *Kalss* (Fn. 1) 232 f.; aus dt Sicht vgl nur *Thymm*, Das Kontrollproblem der Stiftung und die Rechtsstellung der Destinatäre (2007) 7 ff.

29 Für die österreichische Rechtslage ist in diesem Zusammenhang auf die Besonderheit hinzuweisen, dass sich der Stifter das Recht zum (jederzeitigen) Widerruf der Privatstiftung vorbehalten kann, wodurch – ähnlich wie bei einer Schenkung unter Widerrufsvorbehalt – eine endgültige Trennung von der Sphäre des Stifters nicht stattfindet, wenn dieser gleichzeitig Letztbegünstigter der Privatstiftung ist, da diesfalls das Vermögen wieder an den Stifter rückübertragen wird.

30 *Kalss* (Fn. 7) § 1 Rz 13; zust *Arnold*, (Fn. 7) § 1 Rz 9.

31 *Kalss* (Fn. 1) 232 f.; eingehend dazu *Thymm* (Fn. 28) 67 ff., insb 72 ff.; *Jakob*, Schutz der Stiftung (2008) 207 ff.

32 Zur Frage, wem bei der Stiftung die Rolle des »principal« zukommt, eingehend *Thymm* (Fn. 28) 72 ff.

33 Darunter sind Stifter und Begünstigte zu verstehen; zum Begriff vgl bereits *Kalss* (Fn. 1).

### 1. Gerichtliche statt behördliche Aufsicht

Die Privatstiftung entsteht mit Eintragung in das Firmenbuch, jedoch ist bereits die Vorstiftung – diese entsteht mit Abgabe der Stiftungserklärung – ein selbständiger Rechtsträger eigener Art.<sup>34</sup> Die Entstehung der Privatstiftung ist dabei – anders als bei Bundes- bzw Landesstiftungen – nicht an die Mitwirkung einer Aufsichtsbehörde gebunden,<sup>35</sup> das Eintragungsverfahren unterliegt – gleich wie die Gründung von Kapitalgesellschaften – nur der Kontrolle des Firmenbuchgerichts,<sup>36</sup> die sich auf das Vorliegen der Eintragungsvoraussetzungen reduziert; konkret hat das Firmenbuchgericht die Erlaubtheit des Stiftungszwecks, die Richtigkeit, Vollständigkeit und Gesetzmäßigkeit der Anmeldung und damit auch der Stiftungsurkunde zu prüfen.<sup>37</sup> Ebenso wenig ist eine laufende Kontrolle der Privatstiftung durch eine Aufsichtsbehörde vorgesehen, es bestehen gerade keine Berichts- oder Rechenschaftspflichten gegenüber einer Aufsichtsbehörde. Allerdings sieht das Gesetz – zumindest partiell – Elemente einer gerichtlichen Kontrolle oder einer gerichtlichen Mitwirkung vor: So kann das Firmenbuchgericht auf Antrag oder von Amts wegen Organmitglieder gem § 27 Abs. 2 PSG abberufen, wenn wichtige Gründe vorliegen oder die Stiftungserklärung dies sonst vorsieht. Weiters kann das Gericht auf Antrag rechtswidrige Auflösungsbeschlüsse aufheben oder umgekehrt diese ersatzweise vornehmen; ebenso ist das Gericht zur Anordnung einer Sonderprüfung auf Antrag eines Stiftungsorgans befugt und verpflichtet, eine amtswegige Durchführung derselben ist jedoch nicht zulässig.<sup>38</sup> Gem § 33 Abs. 2 PSG darf der Stiftungsvorstand die Stiftungserklärung nur mit Zustimmung des Firmenbuchgerichts ändern, das zu prüfen hat, ob einerseits Änderung durch die Stifter nicht möglich ist sowie andererseits die Änderung zur Anpassung an geänderte Verhältnisse unter Wahrung des Stiftungszwecks erfolgt. Eine gerichtliche Mitwirkung ist weiters bei der Vergütung der Mitglieder des Aufsichtsrats, wenn die Stiftungserklärung keine diesbezüglichen Vorgaben enthält, sowie – mangels Aufsichtsrat – bei der Vertretung der Privatstiftung bei Rechtsgeschäften mit den Vorstandsmitgliedern gem. § 17 Abs. 5 PSG vorgesehen sowie im Rahmen der Auflösung.<sup>39</sup>

### 2. Eingeschränkte Transparenz

Der Gesetzgeber hat von einer umfassenden Transparenzverpflichtung – als Instrument präventiver Kontrolle – Abstand genommen. So ist zwar die Privatstiftung zur Aufstellung eines Jahresabschlusses, gegebenenfalls auch eines Konzernabschlusses

34 OGH 6 Ob 189/01i GesRZ 2002, 171 (*Torggler*); *Huber* in Doralt/Nowotny/Kalss (Fn. 7) § 7 Rz 11; *Arnold* (Fn. 7) § 7 Rz 5.

35 *Arnold* (Fn. 7) § 7 Rz 4.

36 Zu den sonstigen Kontrollaufgaben des Firmenbuchgerichts siehe sogleich unten.

37 *Kalss* (Fn. 1) 219 f.; *Arnold* (Fn. 7) § 13 Rz 6. Zu den Aufgaben der Stiftungsbehörde vgl etwa *Kalss* (Fn. 1) 215 ff.

38 *Arnold* (Fn. 7) § 31 Rz 1 aE.

39 Vgl dazu unten.

verpflichtet, eine Pflicht diesen aber zu veröffentlichen, besteht jedoch nicht.<sup>40</sup> Auch hat der Gesetzgeber möglichen Geheimhaltungswünschen des Stifters gegenüber einer umfassenden Transparenz den Vorzug gegeben, die Stiftungszusatzurkunde gehört im Unterschied zur Stiftungsurkunde nicht zu jenen Unterlagen, in welche jedermann bei Gericht Einsicht nehmen kann.<sup>41</sup> Ein gewisses Mindestmaß an Publizität existiert freilich dessen ungeachtet, zumal durch die Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch zusammen mit den zwingenden Angaben sowie die Öffentlichkeit der Stiftungsurkunde, abgesichert durch die Pflicht, bestimmte Angelegenheiten nur in der – allgemein zugänglichen – Stiftungsurkunde und gerade nicht in der Zusatzurkunde regeln zu können, ein Mindestmaß an Transparenz gewahrt ist.<sup>42</sup> So können beispielsweise Organe nur in der Stiftungserklärung wirksam etabliert werden, eine Errichtung in der nicht öffentlich zugänglichen Stiftungszusatzurkunde ist nicht möglich.<sup>43</sup>

### 3. Kontrolle durch die Stiftungsorgane

Jede Privatstiftung muss einen aus mindestens drei natürlichen Personen bestehenden Stiftungsvorstand haben. Dieses Sechs-Augen-Prinzip soll gewährleisten, dass zumindest in all jenen Angelegenheiten, die in die zwingende und unabdingbare Gesamtzuständigkeit des Stiftungsvorstands fallen,<sup>44</sup> eine wechselseitige Kontrolle stattfindet.<sup>45</sup> Auch die in § 17 Abs. 2 PSG vorgesehene – allerdings dispositive – Gesamtvertretungsbefugnis<sup>46</sup> kann ebenso als Ausfluss dieses Sechs-Augen-Prinzips verstanden werden, wie das gem § 28 Z 2 PSG bestehende – allerdings mit Ausnahme der Fassung von Auflösungsbeschlüssen ebenfalls dispositive – Prinzip der mehrheitlichen Beschlussfassung über Geschäftsführungsangelegenheiten.

Neben dem jedenfalls dreigliedrigen Stiftungsvorstand ist in jeder Privatstiftung zwingend ein Stiftungsprüfer<sup>47</sup> vorgesehen: Der Stiftungsprüfer wird zwingend vom Gericht gem § 20 Abs. 1 PSG bestellt, nur für den Fall, dass bei der Privatstiftung ein Aufsichtsrat eingerichtet wurde,<sup>48</sup> ist dieser subsidiär für die Bestellung des Stiftungsprüfers zuständig. Stiftungsprüfer müssen beidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften oder beideter Buchprüfer und Steuerberater oder Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften sein. Auf den ersten Blick scheint dessen Aufgabenkreis jenem eines Abschluss-

40 Arnold (Fn. 7) § 18 Rz 15; Kalss in Doralt/Kalss (Hrsg), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts (2001) 37 (44).

41 Statt vieler vgl nur Kalss (Fn. 1) 220.

42 Kalss (Fn. 39) 44.

43 Vgl dazu unten IV.3.

44 IdZ wäre die Fassung eines Auflösungsbeschlusses gem § 35 Abs. 2 PSG zu erwähnen.

45 Kalss (Fn. 1) 233.

46 Vgl nur Micheler in Doralt/Nowotny/Kalss (Fn. 7) § 17 Rz 3.

47 Anders als im Kapitalgesellschaftsrecht ist der Stiftungsprüfer gem § 14 Abs. 1 PSG Organ.

48 Die Zahl der Privatstiftungen, die tatsächlich einen Aufsichtsrat eingerichtet haben, ist – nicht zuletzt wegen der daran geknüpften Mitbestimmungsrechte – als äußerst bescheiden zu bezeichnen. Nur 1,01 % aller Privatstiftungen verfügen über einen Aufsichtsrat (Stand per 31.12.2006); Arnold (Fn. 7) § 22 Rz 1.

prüfers nachgebildet zu sein, verweist § 21 Abs. 1 PSG doch auf die einschlägigen Bestimmungen des UGB betreffend den Abschlussprüfer. Aus der Organstellung des Stiftungsprüfers – § 14 Abs. 1 PSG zählt den Stiftungsprüfer ausdrücklich zu den Organen – und den den Organen zustehenden Rechten erhellt sich jedoch, dass der Aufgabenkreis des Stiftungsprüfers über jenen des Abschlussprüfers (bei der Kapitalgesellschaft) hinaus geht: Zu den Aufgaben des Stiftungsprüfers zählt die Prüfung des vom Vorstand ausgestellten Jahresabschlusses, der Buchführung der Privatstiftung und des Lageberichts. Darüber hinaus hat der Stiftungsprüfer auch ganz allgemein die Rechtmäßigkeit der Gebarung der Privatstiftung zu prüfen.<sup>49</sup> Da der Stiftungsprüfer berechtigt – und auch verpflichtet<sup>50</sup> – ist, zur Wahrung des Stiftungszwecks die Durchführung einer Sonderprüfung gem § 31 Abs. 1 PSG oder die Abberufung von Organmitgliedern durch das Gericht zu beantragen, ist ganz allgemein eine Pflicht zur Überwachung auf Sorgfaltspflichtverletzungen anzunehmen.<sup>51</sup>

Die allgemeine Etablierung eines weiteren Stiftungsorgans schreibt das Gesetz nicht vor. Ein Aufsichtsrat ist nur in besonderen Konstellationen zwingend zu bestellen, nämlich wenn gemäß § 22 Abs. 1 Z 1 PSG die Anzahl der Arbeitnehmer der Privatstiftung 300 übersteigt oder die Privatstiftung inländische Kapitalgesellschaften einheitlich leitet<sup>52</sup> oder auf Grund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50 % beherrscht und die Zahl der Arbeitnehmer dieser Gesellschaften 300 im Durchschnitt übersteigt, und sich die Tätigkeit der Privatstiftung nicht auf eine bloße Verwaltung von Anteilen begrenzt. Die Praxis des österreichischen Stiftungsrechts zeigt jedoch, dass nur in den wenigsten Privatstiftungen ein Aufsichtsrat eingerichtet worden ist.<sup>53</sup> Gesetzlich verankerte Bedeutung haben Aufsichtsräte allein in dem Spezialfall der sogenannten Sparkassen-Stiftungen.<sup>54</sup> Ein Grund für die Vermeidung der Aufsichtsratspflicht kann in der Geltung der Regelungen über die Arbeitnehmermitbestimmungen (§ 22 Abs. 4 PSG) gesehen werden, nach welchen Aufsichtsräte von Privatstiftungen ebenso wie Aufsichtsräte von Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mbH drittelparitätisch mit Arbeitnehmervertretern zu besetzen sind;<sup>55</sup> Stifter versuchen daher, Beiräte oder sonstige Gremien zu etablieren und diesen aufsichtsratsähnliche Aufgaben zu übertragen.<sup>56</sup> Dem Aufsichtsrat obliegt gem § 25 PSG die Kontrolle der Geschäftsführung und Gebarung der Privatstiftung, ähnlich wie der Aufsichtsrat einer AG sieht auch das PSG einen Katalog zustimmungspflichtiger Geschäfte vor; dieses Zustimmungserfordernis wirkt jedoch bloß im Innenverhältnis,<sup>57</sup> Vertretungs-

49 Vgl. idZ schon *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 354 (insb. bei Fn. 27).

50 Vgl. nur *Arnold* (Fn. 7) § 21 Rz 5.

51 *Arnold* (Fn. 7) § 21 Rz 5; *Kalss* (Fn. 1) 234; *Gelter*, Rechnungslegung und Stiftungsprüfung, in *Doralt/Kalss* (Hrsg), *Aktuellen Fragen des Privatstiftungsrechts* (2001) 247 (256).

52 Vgl. dazu OGH 6 Ob 217/05p SZ 2005/176 = *GesRZ* 2006, 82.

53 Mit Stichtag vom 31.12.2006 hatte gerade einmal 1% (genau 1,01%) aller Privatstiftungen einen – auf freiwilliger oder gesetzlicher Basis – eingerichteten Aufsichtsrat; vgl. nur *Arnold* (Fn. 7) § 22 Rz 1; vgl. auch *S. Schmidt*, *Organe der Privatstiftung*, in *Doralt/Kalss* (Hrsg), *Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts* (2001) 173 (197).

54 S. dazu *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Fn. 9) Rz 7/101.

55 *Arnold* (Fn. 7) § 22 Rz 4 aE.

56 Vgl. dazu noch unten IV.3.

57 Vgl. nur *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Fn. 9) Rz 7/67.

handlungen, die vom Vorstand unter Missachtung der Kompetenzen des Aufsichtsrats gesetzt wurden, sind in der Regel nach außen gültig.

Das System der stiftungsinternen Kontrolle kann in Sonderkonstellationen um ein weiteres Element, den Sonderprüfer ergänzt werden. So kann gem § 31 Abs. 1 PSG jedes Stiftungsorgan und jedes einzelne Mitglied eines solchen Organs zur Wahrung des Stiftungszwecks bei Gericht die Durchführung einer Sonderprüfung beantragen. Das System der Sonderprüfung, das zumindest in beschränktem Maße eine ex post-Kontrolle der Gebarung der Privatstiftung ermöglicht, hat sich jedoch bisher nicht als besonders wirksam erwiesen, die Zahl der bei Privatstiftungen durchgeführten Sonderprüfungen kann nach Schätzungen als äußerst gering bezeichnet werden. Eine der wesentlichen Gründe dafür ist die eng begrenzte Antragslegitimation: Die Durchführung einer Sonderprüfung können eben nur Organe der Privatstiftung<sup>58</sup> und deren Mitglieder beantragen, eine amtswegige Anordnung sieht das Gesetz gerade nicht vor,<sup>59</sup> was wiederum als Ausdruck der Präferenz des Gesetzgebers für eine interne gegenüber einer externen Kontrolle verstanden werden kann.<sup>60</sup> Auch steht weder den Begünstigten noch dem Stifter kraft Gesetzes das Recht zu, eine solche Sonderprüfung zu beantragen,<sup>61</sup> solange diese nicht durch Gewährung entsprechender Rechte Organqualität erlangt haben.

Das System der internen Kontrolle der Privatstiftung durch ihre Organe wird durch eine Reihe von Regelungen über die Besetzung dieser Organe abgesichert. So dürfen Begünstigte und deren nahe Angehörige<sup>62</sup> gem § 15 Abs. 2 PSG weder dem Stiftungsvorstand angehören, noch diesen jederzeit abberufen; die Bestellung durch diese ist nach dem überwiegenden Teil der Lehre ebenso zulässig, wie ein an wichtige oder sachliche Gründe gebundenes Abberufungsrecht.<sup>63</sup> Die Bestellung des Stiftungsprüfers obliegt gem § 20 Abs. 1 PSG dem (freiwillig oder aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung eingerichteten) Aufsichtsrat, mangels eines solchen wird dieser vom Gericht bestellt. Begünstigte, Mitglieder eines anderen Stiftungsorgans sowie Arbeitnehmer der Privatstiftung bzw Arbeitnehmer von Unternehmen, die von der Privatstiftung beherrscht werden, sind gem § 20 Abs. 3 PSG vom Amt des Stiftungsprüfers ausgeschlossen. Ein Aufsichtsrat einer Privatstiftung darf mehrheitlich nicht

58 Dazu zählen gem § 14 PSG der Vorstand, der Stiftungsprüfer sowie – falls eingerichtet – der Aufsichtsrat; ob sonstige vom Stifter eingerichtete Gremien Organqualität haben, ist durch eine materielle Betrachtungsweise zu beurteilen. Ehemalige Organe sowie nicht wirksam bestellte Organe sind von der Antragslegitimation ausgenommen; OGH 6 Ob 180/04w SZ 2004/177 = GesRZ 2005, 140.

59 *Arnold* (Fn. 7) § 31 Rz 3 ff.

60 *Arnold* (Fn. 7) § 31 Rz 1.

61 Zur Frage, ob der Stifter eine solche Kontrollmöglichkeit durch entsprechende Gestaltung der Stiftungsstatuten erweitern kann, siehe Pkt. IV.3.b).

62 Dazu zählen Ehegatten und Personen, die mit dem Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie (maßgeblich ist die Zahl der dazwischenliegenden Zeugungen) verwandt sind. Ist eine juristische Person Begünstigte der Privatstiftung sind die natürlichen Personen, die an dieser juristischen Person iSd § 244 Abs. 2 UGB beteiligt sind, sowie deren nahe Angehörige vom Vorstandsamt ausgeschlossen. Zur Reichweite der Unvereinbarkeitsbestimmung vgl *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 354 ff.

63 *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 357 f.

mit Begünstigte besetzt werden, Mitgliedern des Stiftungsvorstands ist gemäß § 23 Abs. 2 die gleichzeitige Zugehörigkeit zum Aufsichtsrat untersagt.<sup>64</sup>

Darüber hinaus können sämtliche Organe bzw deren Organmitglieder bei Gericht die Abberufung von einzelnen Organmitgliedern bei Vorliegen von wichtigen Gründen gem § 27 Abs. 2 PSG oder deren Bestellung gem § 27 Abs. 1 leg cit beantragen, wenn diese nicht vollständig besetzt sind.

#### 4. Kontrolle durch sonstige Stiftungsbeteiligte

Neben der Kontrolle der Stiftungsgebarung durch bestimmte Stiftungsorgane sieht das Gesetz jedoch weitere Kontrollrechte vor, die vorrangig bei den Begünstigten einer Privatstiftung festgemacht sind.

So können Begünstigte gemäß § 30 Abs. 1 PSG von der Privatstiftung die Erteilung von Auskünften über die Erfüllung des Stiftungszwecks sowie die Einsicht in den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Prüfungsbericht, die Bücher, die Stiftungsurkunde und die Zusatzurkunde erlangen. Dieser stiftungsrechtliche Informationsanspruch ist in erster Linie als »Hilfsrecht« zu verstehen, dieser soll sicherstellen, dass den Begünstigten all jene Informationen zur Verfügung stehen, die diese zur Wahrnehmung ihrer sonstigen Rechte (insbesondere das noch zu erörternde Recht, die Abberufung von Stiftungsorganen zu beantragen) benötigen.<sup>65</sup> Im Rahmen des stiftungsinternen Kontrollsystems stellt der Informationsanspruch in Kombination mit den sonstigen Begünstigtenrechten zumindest dem Grunde nach einen wesentlichen und effizienten Baustein der Foundation Governance dar. Jedoch ist zu beachten, dass nicht sämtliche Begünstigte Träger dieses Informationsanspruchs sind: Nach mittlerweile herrschender Ansicht steht dieses nur Begünstigten mit einem klagbaren Anspruch und aktuell Begünstigten – darunter sind Personen zu verstehen, die dem vom Stifter hinreichend individualisierten Begünstigtenkreis angehören, und deren tatsächliche Zuwendung durch die Privatstiftung noch von einer Ermessensentscheidung des Stiftungsvorstands oder des sonst zuständigen Gremiums oder Organs abhängig ist – zu; potenziell Begünstigte, die nicht dem vom Stifter hinreichend konkret bestimmten Begünstigtenkreis angehören oder deren Zuwendungen von der Stiftung von dem Eintritt bestimmter Umstände und einer positiven Entscheidung des zuständigen Organs bzw Gremiums abhängig sind,<sup>66</sup> zählen ebenso wenig zu den Adressaten des stiftungsrechtlichen Informationsrechts wie der Stifter selbst.<sup>67</sup>

64 Zum Zweck der Regelung vgl *Zollner* (Fn. 18) 25 ff.

65 *Zollner*, Das Privatstiftungsgesetz als Schauplatz der Verwirklichung und Weiterentwicklung privatrechtlicher Prinzipien, in *Jahrbuch Junger Zivilrechtswissenschaftler* 2008 (2009; in Druck).

66 Zum Begriff des potenziell Begünstigten vgl etwa nur *Kalss/Zollner*, Die gesetzlichen Rechte der Begünstigten, *GesRZ* 2008, 125 (126 f.)

67 Vgl. im einzelnen *Kalss/Zollner* (Fn. 66) 132; *Briem*, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), *Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis* (2000) 77 (93 iVm 82); *Arnold* (Fn. 7) § 30 Rz 2 iVm § 5 Rz 26; OGH 6 Ob 180/0w *GesRZ* 2005, 140; aA *Hofmann*, Der Auskunftsanspruch des Begünstigten einer Privatstiftung, *GesRZ* 2006, 17 (22 f.).

Begünstigte einer Privatstiftung haben gem § 35 Abs. 4 PSG das Recht, bei Gericht die Aufhebung eines vom Vorstand zu Unrecht gefassten Auflösungsbeschlusses zu beantragen oder – umgekehrt – gem Abs. 3 leg cit die Fassung eines solchen bei Gericht zu beantragen, wenn der Vorstand trotz Eintretens von Auflösungsgründen einen solchen rechtswidrig unterlässt. Auch dieses Recht steht nach hA nicht sämtlichen Begünstigten, sondern grundsätzlich nur Begünstigten mit einem unbedingt durchsetzbaren Anspruch auf Leistung sowie aktuell Begünstigten zu.<sup>68</sup>

Begünstigte verfügen nach gänzlich herrschender Meinung über das Recht, die Abberufung von Organmitgliedern gem § 27 Abs. 1 PSG bei Vorliegen von wichtigen Gründen bei Gericht oder umgekehrt die Bestellung von fehlenden Organmitgliedern zu beantragen. Jedoch ist auch dieses Recht nur an Begünstigte mit einem klagbaren Anspruch auf Zuwendung sowie an aktuell Begünstigte adressiert, bloß potenziell Begünstigte werden von dessen Anwendungsbereich nicht erfasst.<sup>69</sup> Ebenso wenig kann der Stifter, der sich keine Rechte in der Stiftungserklärung vorbehalten hat, die Abberufung oder Bestellung von Organmitgliedern beantragen.<sup>70</sup>

Weitere Rechte gewährt das österreichische Privatstiftungsgesetz den Begünstigten nicht. Insbesondere sind Begünstigte keine Organe der Privatstiftung<sup>71</sup> und können mangels Organstellung auch nicht eine Sonderprüfung nach § 31 PSG beantragen, was – aus rechtspolitischer Sicht – durchaus als Manko zu werten ist.<sup>72</sup>

### III. Erscheinungsformen und Kontrolldilemma der gemeinnützigen Privatstiftung

Bevor die Effizienz des gesetzlichen System der internen Kontrolle für gemeinnützige Privatstiftungen gewürdigt werden kann, ist es sinnvoll, mögliche Erscheinungsformen gemeinnütziger Privatstiftungen zu skizzieren. Dabei lassen sich zwei unterschiedlich ausgestaltete Typen gemeinnütziger Privatstiftungen unterscheiden,<sup>73</sup> für welche sich das gesetzliche Kontrollsystem als unterschiedlich tauglich herausstellt:

(i) Privatstiftung zur Förderung Allgemeinheit, bei welchen der Zweck durch die Förderung eines oder einiger weniger ganz bestimmter Rechtsträger erreicht wird, die mit den von Privatstiftung zur Verfügung gestellten finanziellen Mitteln Allgemeinwohl fördernde Aufgaben wahrnehmen; dabei ist etwa an begünstigte (wissenschaftliche) Einrichtungen zu denken, die wiederum Leistungen zugunsten der Allgemeinheit erbringen, wie etwa die Forschung nach neuen Medikamenten oder der Betrieb eines Krankenhauses. Dem Grunde nach ist diese Ausprägung einer gemeinnützigen Privatstiftung – zumindest für die hier interessierenden Fragen der Founda-

68 Siehe dazu im Einzelnen *Kalss/Zollner* (Fn. 66) 137; eine Ausdehnung auf potenziell Begünstigte ist jedoch zu überlegen, wenn Begünstigte mit einem klagbaren Anspruch auf Zuwendung sowie aktuell Begünstigte fehlen.

69 *Kalss/Zollner* (Fn. 66) 136 f.

70 *Arnold* (Fn. 7) § 27 Rz 28.

71 Vgl. nur *Kalss/Nowotny/Schauer* (Fn. 9) Rz 7/68.

72 *Arnold* (Fn. 7) § 31 Rz 1, 4.

73 Vgl. schon *Kalss* (Fn. 1) 225 f.

tion Governance – letztlich mit einer Familienstiftung vergleichbar, verfügen beide doch über bloß wenige, bereits individualisierte Begünstigte.<sup>74</sup> Die Begünstigten haben – in beiden Konstellationen gleichermaßen – ein unmittelbares und stark ausgeprägtes Interesse an der korrekten Erfüllung des Stiftungszwecks durch die Stiftungsorgane, können die Destinatäre doch mit weiteren Zuwendungen von der Privatstiftung rechnen. Damit sind es die Begünstigten, zu deren Lasten sich Verschwendungen des Stiftungsvermögens letztendlich auswirken. Derartige gemeinnützige Privatstiftungen lassen sich schlagwortartig auch als gemeinnützige Privatstiftungen mit einem konkreten Begünstigtenkreis bezeichnen.<sup>75</sup>

Diesem Typ sind (ii) Privatstiftungen gegenüberzustellen, welche die Allgemeinheit unmittelbar, dh ohne die Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers, begünstigen. Dabei ist etwa an Stipendienstiftungen oder sonstige Fürsorgestiftungen zu denken, von welchen die Begünstigten – dh die Studierenden mit besonderen Leistungen oder die Bedürftigen einer bestimmten Region – direkt Zuwendungen erhalten. Diese Erscheinungsform ist dadurch gekennzeichnet, dass die Stiftung einen mitunter sehr großen Kreis potenziell Begünstigter aufweist, die allesamt möglicherweise in den Genuss von Leistungen der Privatstiftung kommen können. Genau darin liegt auch aus der Sicht der Foundation Governance der wesentliche Unterschied zu dem zuvor beschriebenen Stiftungstyp, da den vielen möglichen Begünstigten regelmäßig das Interesse fehlen wird, eine entsprechende Kontrolle der Handlungen des Stiftungsvorstands und der sonstigen Stiftungsorgane vorzunehmen,<sup>76</sup> da sie mit einer Zuwendung durch die Stiftung nicht rechnen können, diese aus ihrer Sicht nicht hinreichend wahrscheinlich ist,<sup>77</sup> sie zudem betragsmäßig nicht allzu hoch oder nur in größeren Abständen gewährt wird. Diese Erscheinungsform einer gemeinnützigen Privatstiftung soll im Folgenden als (gemeinnützige) Privatstiftung mit einem unbestimmten Begünstigtenkreis bezeichnet werden.<sup>78</sup>

Vor diesem Hintergrund zeigt sich ganz klar, dass das österreichische Privatstiftungsgesetz den unterschiedlichen Ausgangssituationen bei gemeinnützigen Privatstiftungen nicht gerecht wird. Das System der stiftungsinternen Kontrolle durch die Stiftungsorgane wirkt bei allen Privatstiftungen gleich, Stiftungsvorstand und Stiftungsprüfer unterliegen immer demselben Pflichtenkatalog. Die Regelungen über die Kontrolle der Organe sind hingegen zu pauschal, tragen sie doch den gänzlich unterschiedlichen Ausgangssituationen und Interessenlagen nicht Rechnung. Für die gemeinnützige Privatstiftung mit einem kleinen, konkret bezeichneten Begünstigtenkreis (Typ i), ist eine funktionierende Foundation Governance – zumindest im Modell – sichergestellt, da es Begünstigte gibt, die ähnlich wie ein wirtschaftlicher Eigentümer ein konkretes Interesse an einer effizienten und ordnungsgemäßen Geschäftsführung der Stiftung haben, sind sie doch unmittelbare Nutznießer des Stiftungsvermögens. Das Kontrollinteressen von Begünstigten solcher Stiftungen ist

74 Zur Vergleichbarkeit bereits *Kalss* (Fn. 1) 225 f.

75 *Kalss* (Fn. 1) 225.

76 Ob diese Begünstigten nach dem System des PSG überhaupt berechtigt wären, Kontrollrechte auszuüben, ist an späterer Stelle zu diskutieren.

77 Zum fehlenden Kontrollinteresse bereits *Kalss/Zollner* (Fn. 68) 134; *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 356 bei Fn. 43; *Thymm* (Fn. 28) 88.

78 *Kalss* (Fn. 1) 225.

gerade deshalb besonders stark ausgeprägt, können sie doch mit weiteren Zuwendungen von der Stiftung rechnen, sodass sich Malversationen der Stiftungsverwaltung unmittelbar auch zu Lasten der Begünstigten auswirken würden. Neben dem regelmäßig vorhandenen Kontrollinteresse sind Begünstigte solcher Stiftungen in aller Regel auch berechtigt, die vom Gesetz vorgesehenen Kontrollrechte in Anspruch zu nehmen, da die begünstigten Institutionen vom Stifter einen durchsetzbaren Anspruch auf Leistung eingeräumt bekommen haben oder sie zumindest über eine aktuelle Begünstigtenposition verfügen. Diese Begünstigten können daher gänzlich unabhängig von einer Erweiterung der Begünstigtenrechte durch den Stifter Auskunft über die Erfüllung des Stiftungszwecks (§ 30 Abs. 1 PSG), Einsicht in den Jahresabschluss und in die Bücher der Privatstiftung (§ 30 Abs. 1 PSG), die Abberufung von Organmitgliedern durch das Gericht gem § 27 Abs. 2 PSG und die Kontrolle bestimmter Organbeschlüsse (§ 35 Abs. 3 und Abs. 4 PSG) verlangen. Damit ist – wenn auch nur in begrenztem Umfang – eine Kontrolle der Stiftungsorgane durch die Stiftungsbeteiligten bereits auf gesetzlicher Ebene sichergestellt,<sup>79</sup> die durch satzungsmäßige Gestaltung ausgebaut werden kann (vgl Pkt IV).

Ganz anderes gestaltet sich hingegen die Situation bei gemeinwohlfördernden Privatstiftungen mit einem unbestimmten Begünstigtenkreis (Typ ii): Während sich die interne Kontrolle durch die Organe der Privatstiftung nicht von anderen Stiftungstypen unterscheidet, läuft die Kontrolle der Organe durch die Begünstigten jedoch leer. Die Begünstigten sind noch nicht hinreichend individualisiert, der Kreis möglicher Zuwendungsempfänger ist – absichtlich – möglichst groß gestaltet. Diesen bloß potenziell Begünstigten wird – wie bereits ausgeführt – daher regelmäßig das Interesse fehlen, die Handlungen des Stiftungsvorstands und der sonstigen Stiftungsorgane zu kontrollieren,<sup>80</sup> ist eine Zuwendung doch aus ihrer Sicht (noch) nicht wahrscheinlich genug und können sie vor allem gerade nicht mit weiteren Leistungen der Privatstiftung rechnen. Mit anderen Worten hegen Begünstigte solcher Privatstiftungen in aller Regel gerade keine eigentümerähnlichen Interessen, die einen Anreiz zur Wahrnehmung von Kontrollaufgaben darstellen könnten. Darüber hinaus gewährt das PSG solchen Begünstigten in der Regel auch keine Kontrollrechte, stehen diese doch nur Begünstigten mit einem klagbaren Anspruch auf Zuwendung oder den aktuell Begünstigten zu.<sup>81</sup> Noch nicht hinreichend individualisierte Begünstigte zählen jedoch zu den bloß potenziell Begünstigten, welche gerade nicht Adressaten der stiftungsinternen Kontrollmechanismen sind. Damit beschränkt sich das System der Foundation Governance auf das bereits geschilderte Sechs-Augen-Prinzip des Stiftungsvorstands und dessen Kontrolle durch den Stiftungsprüfer; weitere Kontrollemechanismen greifen in der Regel nicht.

Auch die Möglichkeit der Kontrolle durch den Aufsichtsrat ist bloß theoretischer Natur, da ein solcher wegen der Arbeitnehmermitbestimmung im Regelfall freiwillig

79 Davon ist jedoch die rechtspolitisch diskussionswürdige Frage zu unterscheiden, ob das System der internen Kontrolle mit seinen Elementen per se ausreichend ist, eine funktionierende Foundation Governance sicherzustellen.

80 Kalss/Zollner (Fn. 66) 134; Thymn (Fn. 28) 88.

81 Kalss/Zollner (Fn. 66) 132 ff.; Briem (Fn. 67) 77 (93 iVm 82); Arnold (Fn. 7) § 30 Rz 2 iVm § 5 Rz 26; OGH 6 Ob 180/0w GesRZ 2005, 140; vgl. insb die Ausführungen unter Pkt. IV.1.

nicht eingerichtet wird bzw durch Gestaltungsvarianten versucht wird, die Erfüllung der Kriterien, die zu einer Etablierung verpflichten, zu vermeiden. Eine Kontrolle der Stiftungsverwaltung durch Außenstehende greift damit für solche Privatstiftungen nicht, worin sich das Kontrolldilemma mancher gemeinnützigen Privatstiftungen offenbart. Das Firmenbuchgericht, das als Einrichtung externer Kontrolle angesehen werden kann, hat viel zu wenig Handlungsmöglichkeiten und Information, zumal keine Publizitätspflichten bestehen, der Jahresabschluss nicht vorgelegt werden muss, sondern das Firmenbuchgericht nur punktuell – etwa bei Satzungsänderungen oder bei Bestellung des Stiftungsprüfers – zuständig ist. Rechtspolitisch diskussionswürdig ist daher der Gedanke, ob nicht – ähnlich wie in Liechtenstein – für solche Privatstiftungen eine Kontrolle durch eine Stiftungsaufsichtsbehörde vorgesehen werden soll; will man den Weg einer behördlichen Kontrolle nicht gehen, sondern das System der internen Stiftungskontrolle weiterführen, so könnte man sich auch die zwingende Einführung eines weiteren – freilich unabhängigen – Organs überlegen, dem die Pflicht zur Kontrolle der Stiftungsorgane übertragen wird.

Als Zwischenresümee lässt sich somit festhalten, dass das gesetzlich vorgegebene System der stiftungsinternen Kontrolle für gemeinnützige Privatstiftungen aufgrund der verschiedenen Ausgangssituationen nur bedingt geeignet ist. Deshalb kommt den – im Folgenden auszuloten – Gestaltungsmöglichkeiten des Stifters, auf dieses Kontrolldilemma einzugehen, besondere Bedeutung zu.

#### **IV. Gestaltungsmöglichkeiten des Stifters**

Die Gestaltungsmöglichkeiten, die dem Stifter einer österreichischen Privatstiftung zur Verfügung stehen, um das eben skizzierte Kontrolldilemma bei bestimmten Erscheinungsformen von gemeinnützigen Privatstiftungen auszugleichen, sind vielfältig. Diese reichen von der Erweiterung der Begünstigtenrechte über die Etablierung von zusätzlichen Organen, bis hin zum Vorbehalt bestimmter Rechte zugunsten des Stifters.

##### *1. Erweiterung der Begünstigtenrechte*

Die Erweiterung der Begünstigtenrechte kann grundsätzlich auf zwei verschiedenen Ebenen vorgenommen werden: Zunächst ist an eine Erweiterung des Adressatenkreises der gesetzlichen Begünstigtenrechte zu denken, durch welche das oben beschriebene Leerlaufen der Kontrolle durch die Stiftungsbeteiligten verhindert werden kann. Weiters können die gesetzlichen Begünstigtenrechte auch inhaltlich ausgedehnt werden, sodass den berechtigten Begünstigten umfassendere Kontrollinstrumente zur Verfügung stehen;<sup>82</sup> auch derartige Gestaltungen des Stifters können Kontrolldefizite in der Privatstiftung beseitigen, das zuvor beschriebene Kontrolldilemma der ge-

82 Vgl. dazu aus dem Blickwinkel der eigennützigen Privatstiftung *Kals/Zollner* (Fn. 16) 351 ff.

meinnützigen Privatstiftung jedoch nur, wenn gleichzeitig auch der Adressatenkreis erweitert wird.

Einer Ausdehnung des Adressatenkreises der (gesetzlichen) Begünstigtenrechte stehen aus stiftungsrechtlicher Sicht keine Bedenken entgegen. Der Stifter kann durch entsprechende Gestaltung der Stiftungserklärung vorsehen, dass neben den ohnedies kraft Gesetzes zur Wahrnehmung der Begünstigtenrechte berechtigten aktuell Begünstigten und Begünstigten mit klagbarem Anspruch<sup>83</sup> auch andere, dh alle oder bestimmte potenziell Begünstigte Träger dieser Rechte sein sollen. Ob durch eine solche Erweiterung das Leerlaufen der Kontrolle durch die Stiftungsbeteiligten auch tatsächlich überwunden werden kann, ist zu bezweifeln: Denn potenziell Begünstigten fehlt regelmäßig das Interesse an der Wahrnehmung von Kontrollaufgaben, da aus deren Sicht Zuwendungen bzw Leistungen der Privatstiftung nicht hinreichend wahrscheinlich sind und diese auch gar nicht mit weiteren Zuwendungen rechnen können.<sup>84</sup> Mangels eigentümerähnlicher Interessen haben Begünstigte diesen Typs daher grundsätzlich überhaupt kein Kontrollbedürfnis bzw Kontrollinteresse. Jedenfalls verlieren sie dieses mit der einmaligen Zuwendung, weshalb auch die Erweiterung der gesetzlichen Kontrollrechte auf die potenziell Begünstigten einer Privatstiftung keinen tauglichen Weg darstellt, das Kontrolldilemma der gemeinnützigen Privatstiftung mit einem noch nicht individualisierten Begünstigtenkreis (Typ ii) tatsächlich zu lösen.

Nehmen die potenziell Begünstigten die ihnen zgedachten Kontrollrechte wahr, können umgekehrt daraus für die Privatstiftung nicht zu unterschätzende Belastungen resultieren, nämlich wenn zu viele Begünstigten ihre Kontrollrechte ausüben. Denn die gehäufte Beantwortung von Fragen über die Erfüllung des Stiftungszwecks oder die oftmalige Einsichtnahme in die Unterlagen der Privatstiftung kann die Stiftung bei Erfüllung des Stiftungszwecks durchaus erheblich beeinträchtigen,<sup>85</sup> weshalb der Gesetzgeber gerade von einer solchen Ausdehnung des Einsichtsrechts abgesehen hat. Abhilfe kann die Kanalisierung der Begünstigtenrechte schaffen, etwa indem diese nur im Rahmen einer Begünstigtenversammlung wahrgenommen werden können; eine solche ist jedoch nach hA nur für die freiwillig gewährten Begünstigtenrechte, nicht jedoch für die gesetzlichen Begünstigtenrechte möglich.<sup>86</sup> Der Stifter könnte daher den Adressatenkreis der Begünstigtenrechte auf die potenziell Begünstigten ausdehnen, gleichzeitig die Wahrnehmung durch diese aber auf eine Begünstigtenversammlung beschränken, um eben zu verhindern, dass die Privatstiftung in ihrer Zweckverfolgung durch zu viele Auskunfts- und Informationsbegehren behindert wird.

83 Vgl. dazu bereits oben Pkt. II.4.

84 *Kalss/Zollner* (Fn. 66) 134; *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 356 (bei Fn. 43).

85 EB RV 1132 BlgNR 18. GP zu § 30 PSG, abgedruckt etwa bei *Arnold* (Fn. 7) 686. Siehe auch *Kalss/Zollner* (Fn. 66) 134.

86 *Zollner* (Fn. 65) (in Druck).

## 2. Kontrolle durch den Stifter

Gesetzliche Kontrollrechte stehen dem Stifter einer österreichischen Privatstiftung nur in sehr beschränktem Umfang zu: Außer der Möglichkeit, die Fassung von Auflösungsbeschlüssen durch den Stiftungsvorstand zu bekämpfen bzw umgekehrt bei Gericht die Fassung entsprechender Auflösungsbeschlüsse zu beantragen, wenn der Stiftungsvorstand dies pflichtwidrig unterlässt, verfügt der Stifter über keine gesetzlichen Rechte. Insbesondere ist der Stifter weder berechtigt, die Abberufung von Organen nach § 27 Abs. 1 PSG bei Gericht zu beantragen,<sup>87</sup> noch darf dieser, sofern er nicht gleichzeitig Begünstigter ist, in die Unterlagen der Privatstiftung Einsicht nehmen.<sup>88</sup> Auch das Recht, die Durchführung einer Sonderprüfung nach § 31 PSG zu beantragen, steht dem Stifter nicht zu.<sup>89</sup>

Jedoch kann sich ein Stifter kraft der ihm zustehenden stifterischen Gestaltungsfreiheit Rechte zur Kontrolle der Stiftungsverwaltung vorbehalten: Diese könne von einer Ausdehnung der gesetzlichen Begünstigtenrechte auf den Stifter über den Vorbehalt von bestimmten Zustimmungs- und Vetorechten, die Gestaltung einer Geschäftsordnung für den Stiftungsvorstand, bis hin zum Recht reichen, die Stiftungserklärung (Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde) jederzeit und in jede Richtung ändern zu können, was auch eine Änderung des Stiftungszwecks oder der Organisationsverfassung der Stiftung mit einschließt;<sup>90</sup> weiters kann sich der Stifter gem § 34 PSG auch das Recht vorbehalten, die Privatstiftung jederzeit widerrufen zu können, sofern er eine natürliche Person ist; juristische Personen und Personenhandelsgesellschaften dürfen sich dieses Recht nicht vorbehalten.

Derartige Mechanismen zur Kontrolle der Stiftungsverwaltung des Stifters sind zumindest zu Lebzeiten des Stifters regelmäßig effizient. Mit Blick auf die meist sehr lange Dauer von Privatstiftungen<sup>91</sup> wird dieses Kontrollsystem aber regelmäßig mit dem Tod des Stifters oder dessen Geschäftsunfähigkeit versagen, sofern der Stifter nicht eine juristische Person ist oder Vorsorge trifft, wer nach diesem Zeitpunkt diese Kontrollaufgaben wahrnimmt. Der Übertragbarkeit einzelner Kontrollrechte sind jedoch Grenzen gesetzt: So ist es gem § 3 Abs. 3 PSG nicht möglich, das Änderungs- und oder das Widerrufsrecht an Außenstehende zu übertragen; diese Rechte erlöschen mit dem Tod des (letzten) Stifters.<sup>92</sup> Das Widerrufsrecht darf sich nur eine natürliche Person als Stifter vorbehalten, juristischen Personen und nach hA auch Personenhandelsgesellschaften<sup>93</sup> ist dieses Stifterrecht verwehrt. Dies zeigt, dass der Vorbehalt entsprechender Kontrollrechte durch den Stifter und zu seinen Gunsten

87 Vgl. OGH 6 Ob 305/01y RdW 2002/286

88 Zöllner (Fn. 86) in Druck.

89 Arnold (Fn. 7) § 31 Rz 4.

90 Arnold (Fn. 7) § 33 Rz 42; OGH GesRZ 2006, 196.

91 Darauf hinzuweisen ist, dass die Befristung einer Privatstiftung auf 100 Jahre für die Privatstiftung zur Förderung der Allgemeinheit nach § 35 Z 1 PSG gerade nicht gilt, sodass eine automatische Auflösung nach dem Ablauf von 100 Jahren nicht eintritt.

92 Arnold (Fn. 7) § 3 Rz 50. Zur Frage, ob bei mehreren Stiftern bereits mit Tod eines Stifters das Änderungs- bzw Widerrufsrecht erlischt s. *Kalss/Zöllner*, Ausübung und Änderung von Stifterrechten, GesRZ 2006, 227 ff. auf der einen Seite bzw Arnold (Fn. 7) § 3 Rz 50.

93 Vgl. nur Arnold (Fn. 7) § 34 Rz 12 f. mwN.

auch nur bedingt geeignet ist, das Kontrolldilemma zu lösen, sichert dies – der natürlichen Person als Stifter – doch nur ein zeitlich befristetes Kontrollinstrumentarium. Um eine wirksame Foundation Governance sicherzustellen, muss der Stifter auch für den Fall seines Ablebens Vorkehrungen treffen und die Kontrollrechte – soweit möglich – an Dritte übertragen.

### 3. Adaptierung der Organstruktur der Privatstiftung

Eine wirksame Möglichkeit, dem möglichen Leerlaufen der stiftungsinternen Governance vorzubeugen, ist es, die Organstruktur der gemeinnützigen Privatstiftung entsprechend zu ändern. Aus der Sicht des Stifters macht es vor allem Sinn, zusätzliche Organe einzurichten und diesen bestimmte Kontrollaufgaben zu übertragen. Der Besetzung dieser Organe ist besondere Beachtung zu schenken, kann doch durch eine gut gewählte Besetzung sichergestellt werden, dass bestimmte dem Stifter nahe stehenden bzw dem Stiftungszweck besonders verpflichtete Personen die Geschäftsführung überwachen und Entwicklungen, die nicht im Sinn des Stifters sind und dem Stiftungszweck zuwiderlaufen, entgegensteuern.

#### a) Etablierung eines Aufsichtsrats

Dem Stifter steht es zu, freiwillig einen Aufsichtsrat im Sinn der §§ 22 ff. PSG einzurichten. Dieser hat dann nach gänzlich herrschender Ansicht dieselben Aufgaben und Rechte wie ein gesetzlicher Aufsichtsrat,<sup>94</sup> insbesondere gelten auch die für den Aufsichtsrat vorgesehenen Regelungen über die Arbeitnehmermitbestimmung sowie für die Inkompatibilität von Vorstand und Aufsichtsrat bzw Stiftungsprüfer und das Verbot der mehrheitlichen Besetzung des Aufsichtsrats mit Begünstigten.<sup>95</sup>

Der Aufsichtsrat überwacht und kontrolliert die Geschäftsführung und Gebarung der Privatstiftung und verfügt über ein – dem Aktienrecht – nachgebildetes Auskunfts- und Einsichtsrecht gegenüber dem Stiftungsvorstand. Der Aufsichtsrat darf vom Stiftungsvorstand jederzeit einen Bericht über die Angelegenheit der Privatstiftung sowie ihrer Beziehungen zu einem Konzernunternehmen verlangen und kann in die Bücher und in die Schriften der Privatstiftung sowie in die Vermögensgegenstände, insbesondere die Gesellschaftskassa und in die Bestände an Wertpapieren und Waren Einsicht nehmen und diese auch prüfen.<sup>96</sup> Weiters steht dem Aufsichtsrat schon kraft Gesetzes das Recht zu, bestimmten Geschäftsführungsmaßnahmen des Vorstands die Zustimmung erteilen zu können: Konkret bedürfen der a) Erwerb und Veräußerung von Beteiligungen iSd § 228 UGB und der Erwerb, Veräußerung und die Stilllegung von Unternehmen b) der Erwerb, Veräußerung und Belastung von Liegenschaften, c) die Aufnahme von Darlehen, Krediten und Anleihen, sofern diese eine – zu bestimmende Summe – im Einzelnen oder insgesamt in einem Geschäftsjahr

94 Arnold (Fn. 7) § 22 Rz 20.

95 Arnold (Fn. 7) § 22 Rz 20.

96 Arnold (Fn. 7) § 25 Rz 8 ff.

übersteigen, d) die Gewährung von Darlehen und Krediten,<sup>97</sup> sowie d) Investitionen, sofern diese eine – zu bestimmende Summe – im Einzelnen oder insgesamt in einem Geschäftsjahr übersteigen, der Zustimmung des Aufsichtsrats. Dem Stifter steht es frei, diesen Katalog zustimmungspflichtiger Geschäfte zu erweitern, solange nicht der Vorstand durch einen nahezu allumfassenden Katalog von zustimmungspflichtigen Geschäften zu einem bloßen Vollzugsorgan degradiert wird.<sup>98</sup> Dabei handelt es sich jedoch bloß um eine im Innenverhältnis wirkende Zustimmungsbindung, sodass Geschäfte, welche der Vorstand ohne entsprechende Sanktionierung durch den Aufsichtsrat vornimmt, im Außenverhältnis grundsätzlich<sup>99</sup> gültig bleiben.<sup>100</sup> Jedoch begehrt der Vorstand eine Sorgfaltspflichtverletzung, welche den Aufsichtsrat berechtigt, die Abberufung des Vorstands bzw des betroffenen Mitglieds nach § 27 Abs. 2 PSG bei Gericht zu beantragen.<sup>101</sup>

Dem Grunde nach kann durch die freiwillige Errichtung eines Aufsichtsrats eine Lücke im System der stiftungsinternen Kontrolle geschlossen werden, insbesondere wenn bei der Privatstiftung zur Förderung der Allgemeinheit die Kontrolle durch die Begünstigten – wie gezeigt – zu versagen droht. Aus der Sicht des Stifters – eventuell auch der Stiftung – sind mit der Errichtung eines Aufsichtsrats jedoch einige Nachteile verbunden, die viele Stifter regelmäßig von der freiwilligen Etablierung eines Aufsichtsrats abhalten. Dazu gehört allen voran die bereits erwähnte Mitbestimmung der Arbeitnehmer: Arbeitnehmer der Privatstiftung oder eines Konzernunternehmens haben gem § 22 Abs. 4 PSG iVm § 110 ArbVG Anspruch auf Vertretung im Umfang von einem Drittel (sogenannte Drittelparität) in jedem Aufsichtsrat, unabhängig davon, ob dieser freiwillig oder aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung eingerichtet wurde. Damit wird das Kontrollorgan der Privatstiftung zu einem mitbestimmten Gremium, sodass Anliegen, die nicht unbedingt unmittelbar mit der Verfolgung des Stiftungszwecks zu tun haben, in die Arbeitnehmerschaft hineingetragen werden können; einzig für den – zwingend zu etablierenden – Konzernaufsichtsrat<sup>102</sup> reduziert sich gem § 25 Abs. 2 der Aufgabenkreis auf Angelegenheiten der unmittelbaren Beherrschung oder einheitlichen Leitung.<sup>103</sup> Darüber hinaus wird damit vielleicht auch Arbeitnehmervertretern die Möglichkeit zur Einsicht in Agenden der Stiftung geschaffen, die der Stifter gerade nicht publik werden lassen will.

97 Über den Verweis in § 25 Abs. 1 PSG in § 95 Abs. 5 Z 6 öAktG werden nach den Buchstaben des Gesetzes zwar nur Kredite, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen, erfasst; für Privatstiftungen ist aufgrund des Verbots der gewerblichen Tätigkeit gem § 1 Abs. 2 PSG grundsätzlich davon auszugehen, dass die Gewährung von Krediten immer außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs liegt.

98 OGH 6 Ob 49/07k GesRZ 2008, 163 (*Arnold*); OGH 6 Ob 60/01v RdW 2001, 406; *Arnold* (Fn. 7) § 14 Rz 30.

99 Einzig bei Vorliegen von Kollusion sowie nach der Lehre über den Missbrauch der Vertretungsmacht kann sich eine Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts ergeben.

100 *Arnold* (Fn. 7) § 25 Rz 29.

101 *Arnold* (Fn. 7) § 25 Rz 29.

102 Darunter ist ein Aufsichtsrat zu verstehen, der kraft Gesetzes einzurichten ist, weil, die Privatstiftung inländische Kapitalgesellschaften einheitlich leitet oder auf Grund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50% beherrscht und die Zahl der Konzernarbeitnehmer im Durchschnitt 300 übersteigt.

103 Weiterführend *Arnold* (Fn. 7) § 25 Rz 19.

Abgesehen von den Fragen der Mitbestimmung ist es dem Stifter auf Grund der zwingenden gesetzlichen Regelungen auch nicht möglich, bei einem freiwillig eingerichteten Aufsichtsrat Regelungen über die Bestellung der Mitglieder vorzusehen. Die Mitglieder eines Aufsichtsrats werden gem § 24 Abs. 1 PSG zwingend vom Gericht bestellt;<sup>104</sup> einzige Ausnahme ist die Bestellung des ersten Aufsichtsrats, welche dem Stifter oder dem Stiftungskurator obliegt. Damit kann der Stifter keinerlei Einfluss nehmen, welchen Personen die Aufgabe der Kontrolle der Stiftungsgebarung übertragen wird. Mangels eines persönlichen Naheverhältnisses zum Stifter ist daher wiederum nicht dauerhaft sichergestellt, dass die Aufsichtsratsmitglieder ihrer Aufgabe als Kontrollorgane der überwachenden Organe gewissenhaft und wirksam nachkommen, wengleich in diesem Fall das bestellende Gericht ohnehin danach auszuwählen hat, ob eine Person dauerhaft dem Stiftungszweck verpflichtet ist. Dem Firmenbuchgericht fehlt aber naturgemäß vielfach die Kenntnis dafür.

#### b) Etablierung sonstiger Organe und Gremien

Mit der Errichtung sonstiger Organe oder Gremien kann ebenfalls die Effizienz der stiftungsinternen Kontrolle gesteigert werden. Die bloß rudimentären gesetzlichen Vorgaben lassen verschiedene Frage in Zusammenhang mit der Errichtung sonstiger Organe und Gremien offen, nämlich ob und wie diese errichtet werden können, welche Aufgaben diesen übertragen werden können und schließlich ob der Stifter diese Organe und Gremien nach seinen Vorstellungen besetzen kann.

§ 14 Abs. 2 PSG stellt ausdrücklich klar, dass weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks etabliert werden können. Die Errichtung zusätzlicher Organe kann durch den bzw die Stifter im Rahmen der Stiftungerrichtung oder auch nachträglich vorgenommen werden, wenn sich der bzw die Stifter das Recht zur Änderung der Stiftungserklärung vorbehalten haben.<sup>105</sup> Die Errichtung weiterer Organe kann gem § 9 Abs. 2 Z 4 iVm § 10 Abs. 2 PSG nur in der Stiftungserklärung, nicht jedoch als sog »geheimen Organ« in der Stiftungszusatzurkunde festgelegt werden.<sup>106</sup> Dabei müssen weder sämtliche Kompetenzen des Organs in der Stiftungsurkunde festgeschrieben sein, noch muss dieses unbedingt errichtet werden. So kann der Stifter in der Urkunde bloß die Zulässigkeit der Errichtung eines bestimmten Organs mit entsprechenden Kompetenzen vorsehen, dessen tatsächliche »Aktivierung« jedoch einer Entscheidung der Stifter oder der (mancher) Begünstigten überlassen.<sup>107</sup> Auch müssen die Kompetenzen nur dem Grunde nach in der Urkunde dargelegt werden, Einzelheiten können der Ausgestaltung durch die Stiftungszusatzurkunde oder zum Teil auch einer Geschäftsordnung vorbehalten werden.<sup>108</sup> Ob das vom Stifter eingerichtete Gremium Organqualität hat oder nicht und damit etwa schon kraft Gesetzes die Durchführung einer Sonderprüfung nach § 31 PSG beantragen könnte, bestimmt sich nach

104 Arnold (Fn. 7) § 24 Rz 15.

105 Allg zum Umfang des Änderungsrechts Arnold (Fn. 7) § 33 Rz 22; zum Beirat allgemein Jakob (Fn. 31) 227 ff.

106 OGH 6 Ob 305/01w JBl 2003, 723 (Torggler); OGH 6 Ob 291/02s RdW 2003, 300; Arnold (Fn. 7) § 14 Rz 19.

107 Arnold (Fn. 7) § 14 Rz 19.

108 Arnold (Fn. 7) § 14 Rz 19.

den diesem Gremium übertragenen Rechten;<sup>109</sup> die formelle Bezeichnung ist dafür irrelevant.

Gesetzliche Regelungen über die Besetzung der vom Stifter zusätzlich etablierten Kontrollgremien bzw Kontrollorgane fehlen. Daher obliegt es dem Stifter, die Modalitäten der Bestellung und oder Abberufung der Mitglieder zu regeln, widrigenfalls – zumindest jedenfalls für Organe – die subsidiäre Bestellungs- und Abberufungskompetenz des Gerichts gem § 27 Abs. 1 und Abs. 2 PSG greift. Sieht ein Stifter entsprechende Regelungen für die Bestellungs- und/oder Abberufung vor, müssen diese in der Stiftungsurkunde verankert sein, damit das Gericht die Organstellung einzelner Personen wegen der damit verbundenen Rechte – wie etwa das Recht, eine Sonderprüfung nach § 31 PSG zu beantragen – nachprüfen kann.<sup>110</sup> Bei der Ausgestaltung der Besetzungsregelungen für die Organe bzw Gremien ist der Stifter grundsätzlich frei; insbesondere kann er in aller Regel dieses auch mehrheitlich oder ausschließlich mit Begünstigten besetzen.<sup>111</sup> Selbst wenn das Organ bzw das Gremium Kontrollkompetenzen übertragen erhalten hat und dem Grunde nach ähnliche Aufgaben wie der Aufsichtsrat wahrnimmt, sind die Besetzungsgrenzen des § 23 Abs. 2 PSG – dieses Bestimmung verbietet die mehrheitliche Besetzung des Aufsichtsrat mit Begünstigten<sup>112</sup> – nicht auf Beiräte und sonstige Organe bzw Gremien zu übertragen.<sup>113</sup> Denn der Grund für das Verbot der mehrheitlichen Besetzung mit Begünstigten liegt in der Sicherstellung einer von den Destinatären unabhängigen Stiftungsprüferbestellung auf der einen und in der Verhinderung von Einfluss der Begünstigten auf den Stiftungsvorstand über die Vertretung der Privatstiftung bei Geschäften mit Vorstandsmitgliedern § 17 Abs. PSG iVm § 23 Abs. 4 PSG auf der anderen Seite. Da jedoch beide Kompetenzen ausschließlich dem Aufsichtsrat zustehen und auf sonstige Organe bzw Gremien gerade nicht übertragen werden können, besteht auch kein Bedarf, diese Unvereinbarkeitsbestimmungen auf sonstige Organe bzw Gremien auszu dehnen.<sup>114</sup>

Die Frage, welche Kompetenzen der Stifter dem Organ bzw dem Gremium übertragen kann, wird in der Literatur kontrovers diskutiert. Das Recht, den Vorstand zu bestellen, ist unbestritten, ebenso die Abberufung aus wichtigem Grund. Nach hA kann dem Organ bzw dem Gremium aber nicht das Recht eingeräumt werden, Mitglieder des Stiftungsvorstands jederzeit abberufen zu können.<sup>115</sup> Dieser Ansicht ist jedenfalls für den Fall zuzustimmen, dass die zur Abberufung berechnigte Stelle ausschließlich oder mehrheitlich mit Begünstigten besetzt ist bzw besetzt werden kann, da dadurch eine Abhängigkeit des Vorstands gegenüber den Begünstigten begründet wird, die mit den Wertungen des § 15 Abs. 2 PSG nicht vereinbar ist.<sup>116</sup> Ob dies für (zumindest) mehrheitlich mit Stiftern besetzte Stellen zutrifft, ist zu bezweifeln; die

109 *Arnold* (Fn. 7) § 14 Rz 15 f.

110 *Arnold* (Fn. 7) § 14 Rz 22.

111 Vgl. dazu *Zollner* (Fn. 18) (24 f.).

112 Siehe dazu bereits oben Pkt. II.3.

113 Diese Frage ausdrücklich offen gelassen hat OGH OGH 6 Ob 49/07k GesRZ 2008 163 (*Arnold*); vgl. ferner *Zollner* (Fn. 18) (25).

114 Eingehend dazu *Zollner* (Fn. 18) (24 f.).

115 Vgl. nur *Arnold* (Fn. 7) § 15 Rz 120 mwN; offen gelassen OLG Wien GesRZ 1999, 259.

116 Vgl. nur OGH SZ 74/79; *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 357.

Beantwortung dieser Frage kann jedoch für das Kontrolldilemma der gemeinnützigen Privatstiftung mangels praktischer Relevanz unterbleiben, gilt es doch eine effiziente Kontrolle auch über den Tod des Stifters hinaus sicherzustellen.<sup>117</sup>

Hingegen ist ein auf wichtige Gründe beschränktes Abberufungsrecht als zulässig zu erachten, unabhängig davon, ob das abberufungsberechtigte Organ ausschließlich oder mehrheitlich mit Begünstigten besetzt ist.<sup>118</sup> Ebenso kann die Abberufung an sonstige, sachliche Gründe gebunden werden, die – zumindest graduell – »unter« den »wichtigen Gründen« liegen,<sup>119</sup> solange die Abberufungsgründe<sup>120</sup> objektivierbar sind und nicht nach Belieben von der Stelle herbeigeführt werden können.<sup>121</sup> Auch eine Bestellungskompetenz ist stiftungsrechtlich unbedenklich,<sup>122</sup> allerdings hat sich bei den österreichischen Firmenbuchgerichten die Praxis einer Mindestbestelldauer von zumindest einem Jahr herausgebildet, um den Vorstand vor einem allzu starken Einfluss des Bestellers abzuschirmen.<sup>123</sup>

Das Recht, den Stiftungsprüfer oder die Mitglieder des Aufsichtsrats zu bestellen, kann in keinem Fall dem fakultativen Organ bzw der Stelle übertragen werden; denn der Stiftungsprüfer wird gem § 20 Abs. 1 PSG zwingend dem Aufsichtsrat bzw subsidiär vom Gericht bestellt, der Aufsichtsrat – mit Ausnahme des ersten – nur vom Gericht; eine Übertragung dieser Bestellungsrechte ist nicht möglich.<sup>124</sup> Auch das Recht, die Privatstiftung bei Rechtsgeschäften mit Vorstandsmitgliedern zu vertreten, steht gem § 23 Abs. 4 PSG nach der gesetzlichen Anordnung nur einem (freiwillig oder obligatorisch eingerichteten) Aufsichtsrat zu, an sonstige Organe oder Gremien kann diese Aufgabe nicht übertragen werden.<sup>125</sup>

Als Instrument einer bereits präventiven Kontrolle kann der Stifter gem § 9 Abs. 1 Z 3 PSG die Kompetenz zur Auswahl einzelner Begünstigten sowie zur Bestimmung der Höhe der Zuwendungen einer Stelle übertragen.<sup>126</sup> Dabei wird nicht das Vertretungsmonopol<sup>127</sup> des Stiftungsvorstands eingeschränkt, vielmehr muss dieser die Ent-

117 Ein solches Recht in der Tendenz befürwortend *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 361 f.

118 Analog zu § 75 Abs. 4 AktG wird die Abberufung zunächst wirksam, das Vorstandsmitglied, das sich zu Unrecht abberufen fühlt, kann Klage auf Feststellung der Unwirksamkeit der Abberufung erheben; OGH SZ 2006/18 *Linder/Zollner*, Gedanken zur Abberufung des Stiftungsvorstands, SWK 2005, W 195; *Linder*, Die Stiftung als Vorstand und Begünstigter der Privatstiftung, ZFS 2006, 60 ff.

119 *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 357; *Keller*, Die Möglichkeiten der Einflussnahme des Stifters im Privatstiftungsrecht (2006) 172; *Arnold* (Fn. 7) § 15 Rz 120.

120 Ähnlich bereits *Arnold* (Fn. 7) § 15 Rz 120.

121 *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 357.

122 Für die Schweiz vgl *Riemer* in *Berner Komm ZGB*<sup>3</sup>, Systematischer Teil Rz 29.

123 *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 357 *Micheler* in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Fn. 7) § 15, § 16 Rz 22; für eine 5jährige Mindestbestellung *Nowotny* Die Organisation der Privatstiftung, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 145 (155).

124 *Arnold* (Fn. 7) § 20 Rz 19.; *Zollner* (Fn. 18) (22 f.).

125 *Arnold* (Fn. 7) § 17 Rz 92. *Zollner* (Fn. 18) (22 f.).

126 Zur Zulässigkeit derartiger Regelungen vgl nur *Arnold* (Fn. 7) § 5 Rz 30. Obliegt der Stelle nur die Festlegung des Kreises der Begünstigten, die Entscheidung über die tatsächliche Zuwendung oder die Entscheidung über die Höhe der Zuwendung, so kommt dieser noch keine Organqualität zu; vgl nur *Arnold* (Fn. 7) § 5 Rz 30 aE.

127 *Nowotny* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Privatstiftungsgesetz 150 f.

scheidung der Stelle umsetzen, sofern diese den gesetzlichen und statutarischen Vorgaben entspricht, der Vorstand ist insofern gegenüber der Stelle weisungsgebunden.

Abgesehen von der Mitwirkung an der Entscheidung über die Begünstigungen kann der Stifter dem Organ bzw Gremium auch sonstige Weisungs-, Zustimmungs- und Vetorechte übertragen. Auch diese Instrumente geben die Möglichkeit einer präventiven Kontrolle, durch die die fehlende externe Kontrolle und die ineffiziente Kontrolle durch die Stiftungsbeteiligten kompensiert werden kann. Die Grenze der Zulässigkeit solcher Gestaltungen wird von Literatur und Judikatur unterschiedlich beurteilt, hängt aber im Einzelfall maßgeblich auch von der personellen Besetzung des weisungsgebenden Organs bzw der Stelle ab.<sup>128</sup> Jedenfalls darf der Vorstand durch die Weisungs- und Zustimmungsrechte nicht zu einem bloßen Vollzugsorgan degradiert werden.<sup>129</sup> Einzig für Organe bzw Gremien, die ausschließlich mit Stiftern besetzt sind, sind nach zutreffender Ansicht auch umfassende Weisungs- und Zustimmungsrechte zulässig, da weder aus dem PSG selbst noch aus möglichen aktienrechtlichen Parallelwertungen eine Weisungsfreiheit des Vorstands als solche abgeleitet werden kann.<sup>130</sup>

Die Sicherstellung eines objektiven Vollzugs der Stiftungserklärung (und damit letztendlich des Stifterwillens) durch den Vorstand,<sup>131</sup> verlangen jedoch ein gewisses Maß an Unabhängigkeit des Vorstands, woraus sich auch die Schranken für Weisungs- und Zustimmungsbefugnisse ergeben. Daraus wird deutlich, dass – in Einklang mit der herrschenden Lehre und mittlerweile auch ständigen Rsp des Höchstgerichts<sup>132</sup> – Begünstigten und auch sonstigen außenstehenden Dritten umfassende Weisungsrechte oder umfassende Zustimmungs- und Vetorechte gerade nicht eingeräumt werden können.<sup>133</sup> Umgekehrt betrachtet bedeutet dies aber auch, dass punktuelle Weisungsrechte für genauer bezeichnete Angelegenheiten ebenso zulässig sind wie individualisierte Zustimmungsrechte bzw Vetorechte; umso mehr wenn diese betragslich, etwa bei EUR 100.000,- oder EUR 200.000,-, eingegrenzt werden; je nach Größe der Stiftung sind aber auch niedrigere Grenzen zulässig.

Daneben steht es dem Stifter auch offen, eine Kontrolle der Stiftungsorgane durch die Etablierung sonstiger Publizitätspflichten sicherzustellen, sodass diese angehalten werden, sich entsprechend sorgsam zu verhalten. Jedoch ist zu hinterfragen, ob die Etablierung von Veröffentlichungspflichten allein geeignet ist, einen steuernden Effekt auf die Stiftungsorgane auszuüben, solange es nicht auch ein Organ bzw Gremium gibt, das auch über die Einhaltung dieser Publizitätspflicht wacht. Dabei ist etwa an die Veröffentlichung jener Maßnahmen zu denken, die in Erfüllung des Stiftungszwecks ausgeführt worden sind, und eine Berichterstattung über die Verwendung der laufenden Erträge, verbunden mit einer Rechtfertigung, warum gerade diese Entscheidungen getroffen wurden.

128 *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 361 f.

129 Zuletzt etwa GesRZ 2008, 163 (*Arnold*).

130 Vgl dazu im Einzelnen *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 361 f.

131 *Briem*, Corporate Governance der Privatstiftung unter dem Blickwinkel der aktuellen Judikatur, GesRZ 2009, 12 ff.

132 So zuletzt GesRZ 2008, 163 (*Arnold*).

133 Vgl. dazu im Einzelnen *Kalss/Zollner* (Fn. 16) 361 f.

## **V. Zusammenfassung**

Das stiftungstypische Kontrolldefizit soll für die österreichische Privatstiftung durch eine verstärkte stiftungsinterne Kontrolle ausgeglichen werden. Das interne Kontrollsystem ist dabei auf Privatstiftungen mit einem kleinen, hinreichend individualisierten Begünstigtenkreis zugeschnitten. Es versagt daher bei gemeinnützigen Privatstiftungen mit einem großen Kreis möglicher Begünstigter. Für diesen Typ einer Privatstiftung liegt es daher am Stifter, durch eine entsprechende Gestaltung der Stiftungserklärung eine wirksame Foundation Governance sicherzustellen. Dies kann entweder durch die Etablierung zusätzlicher Organe mit Kontrollaufgaben, eine Erweiterung der Rechte der Begünstigten oder durch den Vorbehalt entsprechender Rechte für den Stifter erreicht werden.

## **VI. Summary**

The endemic regulatory shortcomings of foundations should be compensated in the case of the Austrian private foundation by a strong and efficient system of internal control. The regulations established through legislation are suitable only for private foundations with few beneficiaries but are ineffective for non profit foundations with a huge number of possible beneficiaries. For this type of a private foundation it is to the role of the founder to create an adequate system of foundation governance. This can be done by establishing additional bodies of control, extending the beneficiaries' rights or by creating adequate rights for the founder.

# Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2007/2008 in Deutschland

NILS KRAUSE/MATTHIAS GRIGOLEIT

I. Gesetzgebung . . . . .	175	III. Aus der Finanzrechtsprechung . . . . .	185
1. Jahressteuergesetz 2009 . . . . .	176	1. EuGH-Entscheidungen . . . . .	185
2. Erbschaftsteuerreformgesetz 2008 . . . . .	177	2. BFH-Entscheidungen . . . . .	186
3. Gesetzesentwurf des Bundesrates zur Begrenzung der Haftung von ehren- amtlichen Vereinsvorständen . . . . .	179	3. Entscheidungen der Finanzgerichte . . . . .	194
4. Gesetz der Landesregierung Thüringen zur Neuregelung des Stiftungswesens . . . . .	180	IV. Aus BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen . . . . .	196
II. Aus der Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen . . . . .	181	1. BMF-Schreiben . . . . .	196
		2. Verfügungen der Landesämter und der Oberfinanzdirektionen . . . . .	198

## I. Gesetzgebung

Im Berichtszeitraum wurden im Bereich der Gesetzgebung maßgebliche Neu- und Reformvorhaben umgesetzt bzw. angeschoben. Zum Teil befinden sie sich aber noch im parlamentarischen Verfahren.

So hat der Bundesrat am 5.12.2008 dem viel diskutierten Erbschaftsteuerreformgesetz 2008 zugestimmt, das am 1.1.2009 in Kraft getreten ist.<sup>1</sup>

Das Jahressteuergesetz 2009 enthält eine Reihe erwähnenswerter Neuregelungen, die u.a. den Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen »Stauffer«<sup>2</sup> (Az. C-384/06) und »Jundt«<sup>3</sup> (Az. C-281/06) Rechnung tragen.

Zudem beinhalten der Gesetzesentwurf des Bundesrates zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen sowie das Gesetz des Landes Thüringen zur Neuregelung des Stiftungswesens vom 16.12.2008<sup>4</sup> interessante Reformansätze, die geeignet sind, den operativen Betrieb von Gesellschaften des dritten Sektors nachhaltig zu beeinflussen.

1 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.

2 EuGH, Urteil vom 14.9.2006, C-386/04, IStR 2006, 675 – Centro Di Musicologia Walter Stauffer.

3 EuGH, Urteil vom 18.12.2007, C-281/06, EuZW 2008, 152 – Jundt.

4 GuVBl. Thüringen 2008, 561, abrufbar unter <http://www.law-school.de/landesstiftungsgesetze.html?&L=0>.

1. Jahressteuergesetz 2009

Der am 28.4.2008 veröffentlichte Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2009 wurde am 28.11.2008 durch den Bundestag beschlossen und am 19.12.2008 vom Bundesrat gebilligt. Es trat am 1.1.2009 in Kraft.<sup>5</sup> Zielrichtung des Jahressteuergesetzes 2009 ist es, das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht mit europarechtlichen Vorgaben zu harmonisieren. So ist für die Änderungen des Umsatzsteuer-, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes sowie der Abgabenordnung im Einzelnen Folgendes vorgesehen:

- Als Reaktion auf die Entscheidung des EuGH vom 18.12.2007 in der Rechtssache »Jundt« ist die sog. Übungsleiterpauschale für bestimmte nebenberufliche, erzieherische und vergleichbare Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG sowie der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG für sonstige nebenberufliche Tätigkeiten auf Leistungsentgelte erweitert worden, die an juristische Personen des öffentlichen Rechts innerhalb der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraums erbracht werden. Der EuGH hatte in seinem Urteil die bislang geltende Limitierung des deutschen Einkommensteuerrechts auf inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts als Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit gewertet. In dem Rechtsstreit ging es um die Tätigkeit eines Lehrbeauftragten an einer öffentlichen Universität in Frankreich.
- In § 10b EStG ist eine Klarstellung zu einer durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements zum 1.1.2007<sup>6</sup> eingeführten Änderung zum Sonderausgabenabzug von Mitgliedsbeiträgen erfolgt. Beitragszahlungen sind auch dann steuerlich abzugsfähig, wenn den Mitgliedern Vergünstigungen, bspw. in Form ermäßigten Eintritts, gewährt werden. Der Sonderausgabenabzug für Mitgliedsbeiträge gilt zudem auch für solche Körperschaften, die Kunst und Kultur i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO fördern, soweit sie nicht der gemeinsamen Freizeitgestaltung dienen.
- Die Veranlasserhaftung von Vorständen für unrichtig verwendete Spendengelder gemäß § 10b Abs. 4 EStG ist zur Ausfallhaftung umgestaltet worden. Nach bislang geltender Rechtslage haftete nach § 10b Abs. 4 EStG derjenige, der veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Spendenbescheinigung angegebenen Zwecken verwendet werden gleich demjenigen, der vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bescheinigung ausstellt. Mit dem neu eingefügten Satz 4 wird die Veranlasserhaftung insoweit eingegrenzt, als dass in solchen Fällen vorrangig die Körperschaft haften soll. Die für die Körperschaft handelnden natürlichen Personen sollen nur dann im Wege einer Ausfallhaftung in Anspruch genommen werden können, wenn Vollstreckungsmaßnahmen gegen die Körperschaft erfolglos blieben und die entgangene Steuer nicht gemäß § 47 AO erloschen ist. Neben der Einkommensteuer sind inhaltsgleiche Regelungen für Gewerbe- und Körperschaftsteuer vorgesehen. Unangetastet bleiben demgegenüber mögliche Regressansprüche der Körperschaft gegen die handelnden Vorstände nach § 27 Abs. 3, §§ 664 ff., § 280 Abs. 1 BGB (Verein) i.V.m. § 86 S. 1 BGB (Stiftung).

<sup>5</sup> Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 ff.

<sup>6</sup> BGBl. I 2007, Nr. 50, 2332.

- Mit der Änderung des § 51 Abs. 2 AO sollen die befürchteten fiskalischen Ausfallwirkungen der EuGH-Urteile in den Rechtssachen »Stauffer« und »Jundt«, in denen das Gericht einen auslandsoffenen Sonderausgabenabzug für Direktspenden deutscher Steuerpflichtiger an gemeinnützige Organisationen mit Sitz im europäischen Ausland anerkannte, durch einen strukturellen Inlandsbezug begegnet werden. Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass »natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann«.
- Ebenfalls als Reaktion auf das Urteil des EuGH in Sachen »Stauffer« wird in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG ein Satz eingefügt, nach dem die dort kodifizierte Rückausnahme zur Körperschaftsteuerbefreiung aus Abs. 1 nicht für gemeinnützige Körperschaften gilt. Durch diese Maßnahme soll die vom Gericht gerügte Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen gemeinnützigen Körperschaften beseitigt werden. Folglich kann nunmehr auch eine beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft, die die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt, die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen.
- In § 51 AO wird ein weiterer Satz eingefügt, nachdem nur solche Organisationen als gemeinnützig anerkannt werden, die sich innerhalb der Grenzen der verfassungsmäßigen Ordnung halten, insbesondere also keine extremistischen Zwecke fördern. Die Norm stellt eine gesetzliche Klarstellung der ständigen Rechtsprechung der Finanzgerichte dar.
- In den Neufassungen von § 4 Nr. 14 und § 4 Nr. 16 UStG werden aktuelle Entwicklungen im Gesundheitswesen auf Grundlage bestehender Rechtsprechung eingearbeitet.

## *2. Erbschaftsteuerreformgesetz 2008*

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit der Entscheidung vom 7.11.2006<sup>7</sup> die bisherige Erhebung der Erbschaftsteuer für verfassungswidrig erklärt. Das Gericht bemängelte, dass die durch § 19 Abs. 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen an Werte anknüpfe, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, etc.) zu Ungleichbehandlungen führe, da diese aufgrund unterschiedlicher Bemessungsmaßstäbe und Privilegierungen mit einem erheblich unter dem gemeinen Wert liegenden Betrag angesetzt werden. Das für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht maßgebliche Prinzip des Zuwachses der Leistungsfähigkeit, welches daran ansetzt, dass unentgeltlich übertragene wirtschaftliche Einheiten und Wirtschaftsgüter einer einheitlichen Bemessungsgrundlage dienen, die in ihrer Relation zum Verkehrswert des Steuerobjekts realistisch abgebildet werden muss, werde mit der bisherigen Rechtslage nicht hinreichend umgesetzt. Das Gericht sah darin einen Verstoß

<sup>7</sup> BVerfG, Urteil vom 7.11.2006, 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573 ff.

gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG und forderte den Gesetzgeber auf, bis zum 31.12.2008 eine neue gesetzliche Grundlage zu schaffen.

Die Bundesregierung legte am 28.1.2008 einen Gesetzesentwurf zur Reform des Erbschaftsteuerrechts (ErbStRG) vor.<sup>8</sup> Der Bundestag verabschiedete den mitunter mehrmals modifizierten Entwurf schließlich am 27.11.2008. In einer Sondersitzung am 5.12.2008 stimmte der Bundesrat dem Gesetzesbeschluss zu. Das Gesetz ist am 1.1.2009 in Kraft getreten.<sup>9</sup>

Ziel des Gesetzesvorhabens war es, primär eine einheitliche und verfassungsgemäße Bewertungsgrundlage für die Steuerschuld hinsichtlich unterschiedlicher Vermögensgegenstände zu bestimmen. Als Regelfall sieht das Gesetz die Ermittlung nach dem Verkehrswert vor.

Die Relevanz des Reformvorhabens für Gesellschaften des dritten Sektors, insbesondere nicht gemeinnützige Stiftungen, liegt in möglichen neuen Steuerbefreiungsmöglichkeiten im Falle der Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall oder Schenkung. Im Einzelnen ist Folgendes vorgesehen:

- Die Grundlagen der Besteuerung von Stiftungen bleiben unangetastet. Als der Steuer unterliegendem Erwerb gilt auch weiterhin die Vermögensausstattung der Stiftung. Familienstiftungen werden darüber hinaus alle 30 Jahre durch die Erbschaftsteuer besteuert. Soweit den Destinatären nach der Satzung Zuwendungen zufließen sollen, sind diese nicht abzugsfähig. Die weitgehende Privilegierung gemeinnütziger Stiftungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer bleibt erhalten. Steuerfrei sind demnach auch weiterhin Zuwendungen an solche Stiftungen, die nach dem Stiftungsgeschäft und ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen. Wenn einer solchen gemeinnützigen Stiftung Betriebsvermögen zugewendet wird, führt dies zwar im Grundsatz zur Begründung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb verpflichtet ist, seine Überschüsse dem ideellen Stiftungsbereich zuzuführen und dieses tatsächlich auch geschieht, wird allerdings nach wie vor eine Steuerbefreiung gewährt.
- Auswirkungen können sich durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2008 für nicht steuerbefreite Stiftungen sowie für Familienstiftungen ergeben. Da die Stiftung als juristische Person zu dem Stifter in keinem Verwandtschaftsverhältnis im Sinne der Steuerklassen I und II stehen kann, fällt die unentgeltliche Übertragung von Vermögen an eine nicht steuerbefreite Stiftung in die Steuerklasse III (Steuersatz von 17–50% je nach Wert des steuerpflichtigen Erwerbs). Familienstiftungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG sind demgegenüber erbschaftsteuerrechtlich insoweit privilegiert, als sich bei ihnen die Besteuerung nach dem Verwandtschaftsverhältnis der Person richtet, die nach der Stiftungssatzung als entferntest berechtigt zum Erblasser/Schenker steht. In einem solchen Fall könnte sogar Steuerklasse I (Steuersatz von 7–30% je nach Wert des steuerpflichtigen Erwerbs) zur Anwendung gelangen.
- Einer der wesentlichen Neuregelungen des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2008 betrifft den Fall der Übertragung von Betriebsvermögen auf eine Familienstiftung.

<sup>8</sup> BT-Drs. 16/7916, 28.1.2008.

<sup>9</sup> Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24.12.2008 (Erbschaftsteuerreformgesetz), BGBl. I 2008, 3018.

Für die Besteuerung von Betriebsvermögen gibt es künftig zwei Optionen, wobei der Steuerpflichtige sein Wahlrecht zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung verbindlich und unwiderruflich ausüben muss:

- Erbschaftsteuer nach 7 Jahren-Modell: Die als Regelmodell konzipierte Option sieht die sofortige Versteuerung von 15% des zu steuernden Betriebsvermögens vor. Wird das Unternehmen anschließend sieben Jahre lang gehalten, bleiben die restlichen 85% nach Ablauf der sieben Jahre steuerfrei, wenn es keine erheblichen Rückgänge bei der Lohnsumme gegeben hat. Die sog. Lohnsummengarantie ist dann erfüllt, wenn die Summe der Löhne und Gehälter während der sieben Jahre insgesamt 650% der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor dem Bewertungsstichtag beträgt. Das Verwaltungsvermögen muss bei dieser Option unterhalb der 50%-Grenze liegen.
- Erbschaftsteuer nach 10 Jahren-Modell: Familienunternehmen können auch vollständig steuerfrei eingebracht werden, wenn sie zehn Jahre lang unter Erhalt der Arbeitsplätze und eines hohen Anteils an Produktionsvermögen fortgeführt werden. Die Summe der Löhne und Gehälter muss während der zehn Jahre insgesamt 1.000% der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor dem Bewertungsstichtag betragen. Das Verwaltungsvermögen darf maximal 10% des Betriebsvermögens ausmachen.
- Wenn in einem Jahr innerhalb der sog. Behaltefrist von sieben bzw. zehn Jahren die Voraussetzungen eines der Modelle nicht erfüllt werden, fällt die Erbschaftsteuer anteilig für dieses Jahr an (sog. Abschmelzungsmodell). Wenn im nächsten Jahr die Anforderungen wieder erfüllt werden, ist für dieses Jahr dagegen keine Erbschaftsteuer zu bezahlen. Als Verstoß gegen die Behaltefrist gilt, wenn der Übernehmer den Betrieb, Betriebsteile, Gesellschaftsanteile bzw. wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert bzw. ins Privatvermögen überführt oder wenn er den Betrieb aufgibt. Reinvestiert der Steuerpflichtige aus dem (Teil-)Verkauf wieder in das Unternehmen, gilt die Behaltefrist im Wege einer Rückausnahme als erfüllt.
- Um zu vermeiden, dass Schenker/Erben das einzubringende Privatvermögen nicht als produktives Betriebsvermögen ausweisen, ist bei beiden Modellen vorgesehen, dass das (unproduktive) Verwaltungsvermögen einen bestimmten Prozentsatz nicht überschreiten darf. Zum Verwaltungsvermögen gehören u.a. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke/grundstücksgleiche Rechte/Bauten, Wertpapiere, Kunstgegenstände (soweit der Handel mit ihnen nicht Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist), Anteile an Kapitalgesellschaften (wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25% oder weniger beträgt).

### *3. Gesetzesentwurf des Bundesrates zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlichen Vereinsvorständen*

In dem Bestreben, ehrenamtliches Engagement der Bürger weiter zu fördern, will der Bundesrat mit einem Entwurf eines Gesetzes zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlichen Vereinsvorständen<sup>10</sup> die Haftungsrisiken für die handelnden Organe in Vereinen verringern. Der Entwurf sieht neben Änderungen des Bürgerlichen Gesetz-

10 BR-Drs. 399/08, 2.6.2008.

buches auch Modifikationen von Haftungsnormen des Sozialgesetzbuches IV sowie der Abgabenordnung vor. Eine Ausdehnung des Haftungsmodells auf die ehrenamtlichen Stiftungsvorstände ist allerdings derzeit nicht vorgesehen. Angesichts der Stellungnahme der Bundesregierung<sup>11</sup> sowie fraktionsübergreifender Kritik bleibt die weitere parlamentarische Entwicklung des Vorhabens zu beobachten. Im Einzelnen sieht der Entwurf Folgendes vor:

- Im Innenverhältnis soll die Haftung ehrenamtlicher Vorstände bei allen Vereinen auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt werden. Daneben soll ein Befreiungsanspruch des ehrenamtlichen Organs gegen den Verein festgesetzt werden, soweit das Organ im Außenverhältnis durch Dritte in Haftung genommen wird und dabei weder vorsätzlich noch grob fahrlässig handelte. Für Stiftungen sind entsprechende Haftungserleichterungen nicht vorgesehen.
- Im Außenverhältnis ist eine Haftungsbeschränkung bei der Abführung von Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung und bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Körperschaft vorgesehen. Die Erfüllung dieser Pflichten soll weitestgehend durch einen Ressortverteilungsplan möglich sein. Soweit ein solcher Plan in Kraft ist, soll eine Überwachungspflicht der nicht zuständigen ehrenamtlichen Vorstandsmitglieder des Vereins nicht bestehen. Die Kollektivzuständigkeit soll erst bei positiver Kenntnis von der Pflichtverletzung des jeweiligen Vorstandsmitglieds wiederaufleben.

#### 4. Gesetz der Landesregierung Thüringen zur Neuregelung des Stiftungswesens

Das Stiftungsrecht befindet sich nach wie vor in Bewegung. Diese Tendenz verdeutlicht sich durch das Thüringer Gesetz zur Neuregelung des Stiftungswesens vom 16.12.2008.<sup>12</sup> Während wesentliche zivilrechtliche Fragen des Stiftungsrechts in den §§ 80–88 BGB abschließend geregelt sind, sind die ergänzenden öffentlich-rechtlichen Stiftungsnormen, u.a. zur Stiftungsaufsicht, zum Stiftungsverzeichnis sowie zur Ausgestaltung der Stiftungssatzung, in den Landesstiftungsgesetzen geregelt. Das Gesetz löst das Gesetz über die Bildung und Tätigkeit von Stiftungen vom 13.9.1990<sup>13</sup> in der am 25.11.1998 veröffentlichten bereinigten Fassung ab.<sup>14</sup>

Ziel der Reform war es, die Stiftungsbereitschaft der Bürger zu fördern und zu erleichtern. Inhaltlich will die Landesregierung die Interessen der Stifter in der Sicherung ihres Stiftungswillens für eine längerfristige Zukunft ebenso festschreiben, wie den Anspruch der Stiftungsorgane, eigenverantwortlich in Erfüllung des Stiftungszwecks zu handeln. Daneben findet der Grundsatz, dass das Stiftungsvermögen in seinem wirtschaftlichen Wert zu erhalten ist, in den Bestimmungen zur Verwaltung und Beaufsichtigung der Stiftung gesonderte Beachtung. Im Einzelnen ist in den vier Abschnitten des Gesetzes Folgendes vorgesehen:

11 Stellungnahme der Bundesregierung abrufbar unter [www.law-school.de/fileadmin/user\\_upload/medien/Steuerrecht/Stellungnahme\\_BReg\\_zu\\_BR-Drucks-399-08.pdf](http://www.law-school.de/fileadmin/user_upload/medien/Steuerrecht/Stellungnahme_BReg_zu_BR-Drucks-399-08.pdf).

12 Abrufbar unter [http://www.law-school.de/fileadmin/user\\_upload/medien/Landesstiftungsgesetze/THUE/Thuer\\_GVBl-2008-561.pdf](http://www.law-school.de/fileadmin/user_upload/medien/Landesstiftungsgesetze/THUE/Thuer_GVBl-2008-561.pdf).

13 GVBl. I 1990, Nr. 61, 1483.

14 GVBl. I 1998, Nr. 17, 361.

- Im ersten Abschnitt (§§ 1–6 ThürStiftG) finden sich allgemeine, alle Arten von Stiftungen betreffende Regelungen. Nach § 2 ThürStiftG gilt das Gesetz für solche rechtsfähigen Stiftungen, die ihren Sitz in Thüringen haben oder ihn dorthin verlegen. In den Begriffsbestimmungen des § 3 Abs. 3 ThürStiftG wird die Stiftung öffentlichen Rechts gegenüber der zivilrechtlichen Stiftung maßgeblich danach abgegrenzt, ob die Stiftung »öffentliche Zwecke« verfolgt und funktional mit einem Träger hoheitlicher Gewalt in einem »organischen Zusammenhang« steht. Im Sinne weitergehender Transparenz soll das Stiftungsverzeichnis aus § 5 ThürStiftG künftig öffentlich für jedermann einsehbar sein. Bislang konnte das Stiftungsverzeichnis nur eingesehen werden, wenn ein berechtigtes Interesse hieran geltend gemacht wurde. Eingeschränkte Einsichtsmöglichkeit besteht demgegenüber gemäß § 5 Abs. 4 S. 1 ThürStiftG bei Daten, die die Zusammensetzung der Stiftungsorgane betreffen sowie nach § 5 Abs. 4 S. 4 ThürStiftG bei Einsicht in die Stiftungssatzung. Hier ist jeweils weiterhin die Darlegung eines berechtigten Interesses erforderlich. Ebenfalls vorhanden ist eine Verordnungsermächtigung für die Einführung des Stiftungsverzeichnisses in elektronischer Form nach § 5 Abs. 7 ThürStiftG.
- Der Zweite Abschnitt des Gesetzes (§§ 7–12 ThürStiftG) beschäftigt sich ausschließlich mit den rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts. Gemäß § 12 Abs. 2 ThürStiftG ist die Stiftung verpflichtet, der Stiftungsbehörde innerhalb einer bestimmten Frist einen Jahresbericht vorzulegen, aus dem der Bestand und etwaige Veränderungen des Stiftungsvermögens sowie die Verwendung der Stiftungsmittel ersichtlich sind. Eine Anwendung der Buchführungs- und Bilanzregeln des HGB ist nicht vorgesehen. Nach § 12 Abs. 3 S. 3 ThürStiftG kann die Stiftungsbehörde aber verlangen, dass das zuständige Stiftungsorgan »für ein Geschäftsjahr« einen Abschluss nach den §§ 242–256 HGB erstellt, »wenn dies nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit der Stiftung für die Ausübung der Aufsicht erforderlich erscheint.« Die aufsichtsrechtlichen Befugnisse der Stiftungsbehörde werden in § 12 ThürStiftG zentral zusammengefasst.
- Die Sondervorschriften für Stiftungen des öffentlichen Rechts und für kommunale sowie kirchliche Stiftungen sind im dritten Abschnitt des Gesetzes (§§ 13–16 ThürStiftG) geregelt.
- In den Schluss- und Übergangsvorschriften des vierten Abschnitts (§§ 17–21 ThürStiftG) ist eine neue Ordnungswidrigkeitenvorschrift aufgenommen worden, nach der Verstöße gegen die einzelnen Verpflichtungen des Gesetzes mit einer Geldbuße geahndet werden können.

## II. Aus der Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen

- *BGH zum Schuldversprechen eines Vorstandsmitglieds eines Vereins*<sup>15</sup>

In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt hatte sich der erste Vorsitzende eines gemeinnützigen eingetragenen Breitensportvereins gegenüber dem Ver-

15 BGH, Urteil vom 14.1.2008, II ZR 245/06, NJW 2008, 1589.

ein in einer Vorstandssitzung zur Übernahme von Kosten, die aus pflichtwidrig abgeschlossenen Trainerverträgen resultierten, verpflichtet. Die Vorinstanz sah in der Erklärung des Vorstandsvorsitzenden, persönlich für diese Kosten einstehen zu wollen, ein schenkweise erteiltes abstraktes Schuldversprechen im Sinne von § 780 BGB, welches mangels notarieller Beurkundung nach § 518 Abs. 1 S. 2, § 125 BGB nichtig sei. Dem trat der BGH mit der Begründung entgegen, dass der Vorsitzende seine Verpflichtungserklärung nicht isoliert von ihrem wirtschaftlichen und rechtlichen Zusammenhang abgegeben habe. Damit fehle es an dem Wesensmerkmal eines selbständigen Schuldversprechens. Die Erklärung des Vorsitzenden zielte vielmehr darauf, den Streit zu beenden und sollte im Hinblick auf seine Vereinsmitgliedschaft *causa societatis* auch nicht unentgeltlich erfolgen. Vielmehr sei die Erklärung als deklaratorisches Schuldanerkenntnis zu werten. Selbst wenn man die Aussage des Vorsitzenden als abstraktes Schuldversprechen sehen wollte, sei die nach § 780 Abs. 1, § 126 Abs. 1 BGB notwendige Schriftform durch das vom Vorsitzenden unterzeichnete Protokoll der Vorstandssitzung eingehalten worden.

– *BGH zur Verpflichtung eines Vereinsmitglieds zur Zahlung eines Sonderbeitrags als korporationsrechtliche Pflicht*<sup>16</sup>

Die Klägerin war Mitglied in dem beklagten Golfclub. In ihrem Aufnahmeantrag verpflichtete sie sich neben der Zahlung einer Aufnahmegebühr und des Jahresbeitrags zum Abschluss eines Darlehensvertrags zugunsten des Golfclubs. Diese Abschlussverpflichtung beruhte auf einem Vorstandsbeschluss des Golfclubs. Als rechtliche Zweifel an den so mit den Mitgliedern geschlossenen Darlehensverträgen aufkamen, fasste die Mitgliederversammlung des Golfclubs mehrheitlich, aber nicht einstimmig, einen Beschluss zur Heilung der Verpflichtung zum Abschluss eines Darlehensvertrags.

Die Klägerin begehrte nach Kündigung ihrer Mitgliedschaft Rückzahlung der gewährten Darlehenssumme. Der BGH bestätigte diesen Anspruch gemäß § 812 Abs. 1 BGB, da der zwecks Erfüllung einer korporationsrechtlichen Pflicht geleistete Darlehensbetrag ohne Rechtsgrund gezahlt worden sei. Obwohl die Darlehensverträge individuell zwischen Verein und Mitglied geschlossen wurden, sah das Gericht das korporationsrechtliche Element in der Verbindung mit dem Aufnahmeantrag, so dass eine Art »gespaltene Beitragspflicht« bestanden habe. Kennzeichnend für eine korporationsrechtliche Verpflichtung sei, dass sie mit der Mitgliedschaft stehe und falle.

Allerdings fehle es für den zur Heilung bezweckten Mitgliederbeschluss an einer ausreichenden Grundlage in der Satzung der Beklagten. Eine über die reguläre Beitragsschuld hinausgehende finanzielle Belastung des Mitglieds müsse bei einem Idealverein nicht nur eindeutig aus der Vereinsatzung hervorgehen, sondern auch ihrer Höhe nach bestimmt oder objektiv bestimmbar sein. Etwas anderes gelte, wenn der Sonderbeitrag für den Fortbestand des Vereins unabweisbar notwendig und den Mitgliedern zumutbar sei.

16 BGH, Urteil vom 2.6.2008, II ZR 289/07, NJW-RR 2008, 1357.

- *BGH zur Wettbewerbswidrigkeit der E-Mail-Anfrage von Werbeleistungen bei Vereinen*<sup>17</sup>

Die Parteien stritten darüber, inwieweit an einen Verein eine E-Mail-Anfrage zur Erbringung von Werbeleistungen seitens eines Unternehmens gerichtet werden darf. Der BGH sah dieses Verhalten als wettbewerbswidrig nach § 7 Abs. 2 Nr. 3 UWG an, da keine Einwilligung des Adressaten vorlag. Diesbezüglich stellte das Gericht klar, dass auch eine Nachfragehandlung »Werbung« im Sinne der Norm sei. Allein die Angabe der E-Mail-Adresse des Vereins auf der Homepage sei nicht ausreichend, um eine Einwilligung anzunehmen. Ein konkludentes Einverständnis könne sich nur auf solche Anfragen beziehen, die das übliche Waren- und Dienstleistungsangebot des Empfängers betreffen. Bei einem Idealverein bilden entgeltliche Tätigkeiten aber lediglich untergeordnete Hilfsgeschäfte.

- *OLG Hamm zum Frage des Ausschlusses eines idealen Vereinszwecks durch Inanspruchnahme von Fördergeldern*<sup>18</sup>

Die Parteien stritten darüber, inwieweit der ideale Zweck eines Behindertensportvereins dadurch ausgeschlossen werde, dass der Verein beabsichtigt, Fördergelder von Sozialversicherungsträgern in Anspruch zu nehmen. Das OLG sah hierin keinen Ausschlussgrund. Insbesondere stehe dem idealen Vereinszweck nicht entgegen, dass die Fördergelder unter der Prämisse gewährt werden, dass die bei dem fördernden Sozialversicherungsträger Versicherten an Sportveranstaltungen im Rahmen des organisierten Vereinssports teilnehmen können, ohne Vereinsmitglieder zu werden. Entscheidend für die Differenzierung zwischen einem Idealverein nach § 21 BGB und einem wirtschaftlichen Verein gemäß § 22 BGB sei nicht allein der Satzungswortlaut, sondern ebenso die tatsächlich ausgeübte bzw. beabsichtigte Tätigkeit des Vereins. Eine unternehmerische Tätigkeit konnte das Gericht entgegen der Vorinstanz aber nicht erkennen. Der Zugang zu Sportveranstaltungen für Nicht-Mitglieder sei keine Gegenleistung des Vereins für die zuvor gewährten Fördergelder. Ebenso unerheblich sei der Umstand, dass einige angebotene Kurse in vergleichbarer Form von gewerblichen Dienstleistern angeboten werden.

- *OLG Saarbrücken zur zeitlichen Begrenzung der Anfechtung von Vereinsbeschlüssen*<sup>19</sup>

Das OLG entschied, dass Vereinsmitglieder Beschlüsse des Vereins nicht zeitlich unbegrenzt anfechten können. Anders als im Aktienrecht gelte zwar keine Frist, jedoch könne die Klage aufgrund von Verwirkung unzulässig sein. In die Beurteilung, ob eine Verwirkung vorliegt, sei eine Abwägung zwischen dem Interesse des Vereinsmitglieds an einer Beschlussanfechtung und dem Interesse des Vereins an Rechtsklarheit und Rechtssicherheit vorzunehmen. Dabei sei aus Gründen der Rechtssicherheit erforderlich, dass die Wirksamkeit eines Beschlusses innerhalb einer angemessenen Zeit

17 BGH, Urteil vom 17.7.2008, I ZR 197/05, NJW 2008, 2999.

18 OLG Hamm, Beschluss vom 6.9.2007, 15 W 129/07, NZG 2008, 473.

19 OLG Saarbrücken, Urteil vom 2.4.2008, 1 U 450/07-142, n. rkr., abrufbar unter [www.beck-online.de](http://www.beck-online.de).

zu prüfen ist. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall war das Anfechtungsrecht nach mehr als zwei Jahren nach der Beschlussfassung verwirkt.

- *OLG Oldenburg zur Eintragungsfähigkeit eines »Nichtraucherschutzumgebungsvereins«*<sup>20</sup>

Die Parteien stritten über die Eintragungsfähigkeit eines Vereins, der offensichtlich den Zweck verfolgte, das Nichtraucherschutzgesetz zu umgehen und damit die Verhängung von Geldbußen zu verhindern. Hierzu entschied das OLG, das dem Verein die Eintragung in das Vereinsregister nicht mit der Begründung versagt werden könne, die Vereinsatzung sei unwirksam. Nach Auffassung des Gerichts können die Mitglieder eines Vereins den Vereinszweck grundsätzlich frei wählen. Dem werde nur durch die bestehenden Gesetze, den Grundsatz von Treu und Glauben sowie die guten Sitten Grenzen gesetzt. Soweit der Verein künftig gegen Gesetze verstoßen werde, sei dies nicht nach dem Vereinsrecht zu sanktionieren, sondern von Seiten der Ordnungsbehörden aufgrund des konkreten Gesetzesverstoßes.

- *LG Traunstein zum Namensrecht des Vereins*<sup>21</sup>

Das Gericht hatte sich mit der Frage auseinanderzusetzen, inwieweit das Gebot der Namenswahrheit aus dem Rechtsgedanken des § 18 Abs. 2 HGB auf einen eingetragenen Verein anzuwenden ist. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall wurde ein Verein mit dem Namen »B. Bundesverband gemeinnütziger Stiftungen, Vereine und Verbände e.V.« von dem Registergericht unter der Prämisse eingetragen, dass nach einem Jahr von Amts wegen überprüft wird, ob die Mitgliederentwicklung unter dem Gesichtspunkt der Namenswahrheit den Vereinsnamen rechtfertige. Diese Überprüfung fiel zu Lasten des Vereins aus. Das Gericht stellte klar, dass der Name schon zum Zeitpunkt der Eintragung geeignet gewesen sei, über Verhältnisse irrezuführen, die in dem angesprochenen Verkehrskreis wesentlich sind, so dass der Verein nach § 142 FGG i.V.m. § 18 Abs. 2 HGB zu löschen ist. Schon der Namensbestandteil »Bundesverband« täusche über die Größe des Vereins. »Bundesverband« dürfe sich nur nennen, wer bundesweit über eine nennenswerte Position hinsichtlich der Mitgliederzahl verfügt. Im konkreten Fall hatten sich hier 28 gemeinnützige Mitgliedsvereine zusammengeschlossen. Damit machten sie einen verschwindend geringen Anteil an den ca. 600.000 eingetragenen Vereinen in Deutschland aus. Zudem bemängelte das Gericht, dass sich unter den Mitgliedern keine rechtsfähige Stiftung befand, wie im Namen suggeriert.

- *OVG Koblenz zur Gebührenbefreiung für Heimüberwachung bei Gemeinnützigkeit*<sup>22</sup>

Streitgegenstand der Entscheidung war die Frage, inwieweit eine gemeinnützige, durch Pflegesätze finanzierte Einrichtung, vorliegend ein Altenpflegeheim, von Verwaltungsgebühren befreit sei. Im Ergebnis verneinte das OVG Rheinland-Pfalz eine Gebührenbefreiung. Die Gebührenbefreiung greife unabhängig von den Vorausset-

20 OLG Oldenburg, Beschluss vom 25.3.2008, 12 W 39/08, NZG 2008, 473.

21 LG Traunstein, Beschluss vom 28.1.2008, 4 T 3931/07, Rpfleger 2008, 580.

22 OVG Koblenz, Urteil vom 6.3.2008, 7 A 11218/07, n. rkr., abrufbar unter [www.beck-online.de](http://www.beck-online.de).

zungen des § 8 Abs. 1 Nr. 7 LGebG nicht, da § 8 Abs. 2 LGebG erfüllt sei und eine Sperrwirkung entfalte. Gemäß § 8 Abs. 2 LGebG entfällt die Befreiung, wenn der Befreite berechtigt ist, die Gebühren unmittelbar einem bereits feststehenden Dritten aufzuerlegen oder später auf diesen umzulegen. Nach Auffassung des Gerichts sei die Finanzierung der Einrichtung durch Pflegesätze als Umlage auf Dritte zu bewerten.

– *OVG Koblenz zum Verbot von Spendensammeln*<sup>23</sup>

§ 9 des Sammlungsgesetzes Rheinland-Pfalz, demzufolge das Sammeln von Spenden von dem Nachweis der ordnungsgemäßen Durchführung der Sammlung, dem Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung oder anderer Auflagen abhängig gemacht bzw. verboten werden kann, ist nach Auffassung des OVG Rheinland-Pfalz verfassungsgemäß. Dies gebiete der Schutz der Bevölkerung vor unseriösen Spendenaufrufen, welches ein Schutzgut der öffentlichen Sicherheit und Ordnung sei. Die entsprechenden Kontrollmaßnahmen seien zu diesem Zweck erforderlich und angemessen. Ein Spendensiegel oder andere weitere Informationsmöglichkeiten machten eine behördliche Kontrolle nicht entbehrlich.

### III. Aus der Finanzrechtsprechung

#### 1. *EuGH-Entscheidungen*

– *EuGH zur Freizügigkeit von Arbeitnehmern*<sup>24</sup>

Der EuGH hatte in dieser Sache über ein Vorabentscheidungsersuchen des Arbeitsgerichts Bonn nach Art. 234 EG zu entscheiden. Entscheidungserheblich war die Frage der Auslegung von Art. 39 EG und Art. 7 der Verordnung Nr. 1612/68/EWG des Rates vom 15.10.1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft. Im Verfahren des Arbeitsgerichts Bonn hatte sich der Kläger, ein ausländischer Promotionsstipendiat, auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit gegenüber der Beklagten, einer gemeinnützigen privatrechtlichen Forschungsorganisation zur Förderung der Wissenschaft, berufen. Der Kläger hatte bemängelt, dass inländische Promotionsstudenten im Gegensatz zu ausländischen Promotionsstudenten bei der Beklagten als Arbeitnehmer angestellt werden und dadurch an den sozialen Sicherungssystemen partizipieren können.

Der EuGH stellte fest, dass die nationalen Gerichte über die Frage der Arbeitnehmereigenschaft zu entscheiden haben. Sofern diese bejaht werde, könne sich auch der Kläger gegenüber der privatrechtlichen Organisation auf seine Arbeitnehmereigenschaft berufen. Art. 39 EG bezwecke die umfassende Abschaffung von Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit und sei in seinem Anwendungsbereich nicht auf Einrichtungen des öffentlichen Rechts limitiert. Als Folge gelte das Diskriminie-

23 OVG Koblenz, Beschluss vom 23.6.2008, 7 A 10285/08, AS RP-SL 36, 223–229, Quelle: juris.

24 EuGH, Urteil vom 17.7.2008, C-94/07, abrufbar unter <http://eur-lex.europa.eu>.

rungsverbot auch für Tarifverträge und Individualarbeitsverträge zwischen Privatrechtssubjekten.

– *EuGH zur Mehrwertsteuerbefreiung von an Sportvereinen erbrachte Dienstleistungen*<sup>25</sup>

Die Kläger, englische Hockeyvereine ohne eigene Rechtspersönlichkeit, hatten an den englischen Hockeyverband Mitgliedsbeiträge gezahlt. Im Gegenzug hatte der Hockeyverband unterschiedliche Gegenleistungen erbracht, bspw. durch Einrichtung eines Systems von Vereinsakkreditierungen, Kurse für Trainer, Beratungsleistungen im Bereich Marketing, Sponsorengewinnung, etc. Die britische Steuerbehörde war der Ansicht, dass auf die Mitgliedsbeiträge, die der Hockeyverband erhebt, Mehrwertsteuer abzuführen sei, da die Vereine keine Sport ausübenden Personen i.S.d. Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG seien. Hiergegen wandten sich die Vereine. Der mit der Sache befasste High Court of Justice legte die Sache dem EuGH vor mit der Frage, ob der Ausdruck Personen in der Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung auch juristische Personen und Vereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit erfasse oder nur auf natürliche Personen beschränkt sei.

Der EuGH stellte fest, dass die Steuerbefreiung nicht dahingehend ausgelegt werden könne, dass die Dienstleistungen nur an natürliche Personen zu erbringen seien, die dann den Sport in einem Sportverein ausüben. Die Steuerbefreiung müsse sich auch auf solche Sportarten beziehen, die von Einzelnen notwendigerweise in Zusammenschlüssen von Personen oder in Sportvereinen ausgeübt werden. In diesem Fall sei es der Verein, der die Leistung an die natürlichen Personen erbringe. Eine andere Auslegung liefe, so der EuGH, dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität zuwider.

Der EuGH betonte aber, dass die Dienstleistungen des Verbandes drei Bedingungen erfüllen müssen, um Steuerbefreiung zu erlangen. So müssen die Dienstleistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden, sie müssen mit dem Sport im engen Zusammenhang stehen und für die Ausübung unerlässlich sein. Die tatsächlich Begünstigten der Leistung müssen die Personen sein, die den Sport ausüben. Damit können Leistungen an die Vereine, die allein deren Betrieb dienen, wie Marketingberatung oder Sponsorengewinnung, nicht von der Steuer befreit werden. Ob die von dem Verband an die Vereine erbrachten Dienstleistungen diese Bedingungen erfüllen, sei von dem Instanzgericht zu entscheiden.

## 2. BFH-Entscheidungen

– *BFH zur gewerbsteuerlichen Behandlung von Erträgen aus Rettungsdiensten und Krankentransporten*<sup>26</sup>

Die Klägerin, eine gewerbliche GmbH, die in den Streitjahren 1998 bis 2000 u.a. ein Seniorenheim, Krankentransporte und Rettungsdienste betrieb, richtete sich mit der

25 EuGH, Urteil vom 16.10.2008, C-253/07, IStR 2008, 881.

26 BFH, Beschluss vom 18.9.2007, I R 30/06, DStRE 2008, 259.

Klage gegen einen Gewerbesteuermessbescheid des zuständigen Finanzamtes. Sie beanstandete, dass das Finanzamt die Erträge aus dem Bereich Krankentransport/Rettungsdienste bei der Festsetzung der Gewerbesteuer berücksichtigte.

Der BFH hielt die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die streitgegenständlichen Erträge seien gewerbesteuerpflichtig. Insbesondere ergebe sich eine Gewersteuerbefreiung nicht nach § 3 Nr. 20 lit. d) GewStG, da diese Norm insoweit lediglich eine Befreiung für Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen vorsehe. Unter Berücksichtigung der Legaldefinition von ambulanten Pflegeeinrichtungen (Pflegedienste) und stationären Pflegeeinrichtungen (Pflegeheime) in § 71 Abs. 1, 2 SGB XI seien Pflegeheime solche, in denen Patienten voll- oder teilstationär betreut werden, während Pflegedienste Einrichtungen sind, die Patienten in ihrer eigenen Wohnung pflegen und hauswirtschaftlich unterstützen. Krankentransporte und Rettungsdienste seien damit nicht einbezogen. Etwas Gegenteiliges könne auch nicht daraus gefolgert werden, dass die Dienste der Klägerin von der Umsatzsteuer befreit seien und § 3 Nr. 20 lit. d) GewStG eine Angleichung an das Umsatzsteuerrecht vorsieht. Das Gericht begründete diesen Schluss damit, dass § 4 Nr. 16 lit. e) UStG Rettungsdienste und Krankentransporte ausdrücklich von der Umsatzsteuer befreie und es im Gewerbesteuerrecht keine entsprechende Norm gebe.

– *BFH zur Steuerpflicht des Sponsorings gemeinnütziger Vereine*<sup>27</sup>

Der Kläger und Revisionsbeklagte, ein wegen Förderung des Sports als gemeinnützig anerkannter eingetragener Verein stritt mit dem zuständigen Finanzamt darüber, ob Einnahmen, die der Kläger aus einem Partnerschaftsvertrag mit einer Versicherung erzielt hatte, seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen und damit umsatzsteuerpflichtig seien. In dem Vertrag hatte sich die Versicherung verpflichtet, verschiedene Veranstaltungen des Vereins zu fördern sowie ihn bei der Herausgabe von Vereinspublikationen zu unterstützen, wozu der Kläger jährlich 100.000 DM Unterstützungsbeitrag erhalten sollte. Als Gegenleistung hatte sich der Verein verpflichtet, der Versicherung die Rechte einzuräumen, den Partnerschaftsvertrag für Werbezwecke zu verwerten, ihre Produkte kostenlos in der Vereinszeitung zu bewerben sowie die Mitglieder bei Vereinsveranstaltungen über versicherungsbezogene Themen zu informieren. In den Streitjahren 1999 und 2000 erhielt der Kläger 120.000 bzw. 100.000 DM. Der Verein veranschlagte die Einnahmen als solche des Zweckbetriebes »Sportveranstaltungen« und unterwarf sie dem ermäßigten Umsatzsteuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a) UStG. Das zuständige Finanzamt rechnete die Einnahmen dagegen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb »Werbung« zu und legte den Regelsteuersatz an. Der gegen die Bescheide gerichteten Klage gab das Finanzgericht statt.

Der BFH hielt die Revision des Finanzamtes für begründet, hob die Vorentscheidung auf und wies die Klage ab. Das Gericht erachtete die Einnahmen aus dem Partnerschaftsvertrag als nicht der Vermögensverwaltung des Vereins zugehörig. Die Einräumung der Möglichkeit, in der Vereinszeitung zu werben, sei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO zuzuordnen und stelle in Abgrenzung zur Vermö-

27 BFH, Urteil vom 7.11.2007, I R 42/06, DStRE 2008, 459.

gensverwaltung keine bloße Früchteziehung dar. Nur wenn das Anzeigengeschäft oder sonstige Werberechte im Ganzen oder in abgrenzbaren Teilen an Werbeagenturen verpachtet wären, zählten die Einnahmen hieraus zur Vermögensverwaltung. Auch ein Dulden von Werbung kann Gegenstand eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sein, weil die Versicherung Zahlungen nicht für die Nutzung der Raumfläche erbringe, sondern für die Werbemöglichkeit auf Sportveranstaltungen gegenüber den Vereinsmitgliedern. Die Einnahmen seien auch nicht dem Zweckbetrieb »Sportveranstaltungen« nach §§ 65, 67a AO zuzurechnen, da die Sportveranstaltungen ebenso gut ohne Werbung durchgeführt werden können.

Das Gericht ließ ausdrücklich die Frage offen, ob das Recht der Versicherung, mit dem Partnerschaftsvertrag zu werben, ebenfalls ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sei, da diese Leistung des Vereins nicht isoliert von den anderen betrachtet werden könne.

- *BFH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gebühren für die Überlassung von Sportanlagen eines gemeinnützigen Vereins*<sup>28</sup>

Das Urteil des BFH behandelte die Frage, ob die Überlassung eines Golfplatzes, die Aufnahme in einem Golfclub und das Einzeltraining umsatzsteuerfreie Leistungen seien. Der Kläger, ein Golfverein, war aufgrund hoher vorsteuerbelasteter Investitionen nicht an der Steuerfreiheit seiner Umsätze interessiert, sondern an der Steuerpflichtigkeit, um den Vorsteuerabzug zu erhalten.

Der BFH stellte fest, dass Mitgliedsbeiträge von Sportvereinen allgemein steuerbare Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG seien. Eine Befreiung von der Umsatzsteuer ergebe sich weder aus § 4 Nr. 22 UStG noch aus § 4 Nr. 12 lit. a) UStG. Steuerfrei nach der für die Mitgliedsstaaten verbindlichen Richtlinie 77/388/EWG seien nur solche Dienstleistungen von gemeinnützigen Einrichtungen an die Sportler, die »in engen Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stünden.« Dagegen seien nach § 4 Nr. 22 UStG nur die »sportlichen Veranstaltungen« gemeinnütziger Einrichtungen umsatzsteuerbefreit. Die Überlassung von Sportanlagen an Sportler zur Nutzung sei aber keine sportliche Veranstaltung i.S.d. § 4 Nr. 22 UStG, sondern nur Voraussetzung dafür. Unerheblich sei, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie den Ausnahmetatbestand weiter fasse als § 4 Nr. 22 UStG, da es dem Verein auch möglich sei, sich wegen des Vorsteuerabzuges im Ergebnis auf das nationale Recht zu berufen, soweit dies für ihn günstiger ist.

Eine Umsatzsteuerbefreiung ergebe sich auch nicht nach § 4 Nr. 12 lit. a) UStG, da der vom Sportler genutzte Leistungsgegenstand – sportliche Betätigung auf der Sportanlage – nicht von der Zielrichtung der Norm erfasst sei.

- *BFH zur verdeckten Gewinnausschüttung von Spenden an Kirchen*<sup>29</sup>

Die Parteien stritten darüber, ob Spenden der klagenden GmbH an eine Religionsgemeinschaft als verdeckte Gewinnausschüttungen i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu qualifizieren seien. Die Zahlungen waren primär an kirchliche Organisationen der Heimatgemeinde des Hauptgesellschafters der GmbH in monatlich überwiegend

28 BFH, Urteil vom 11.10.2007, V R 69/06, DStRE 2008, 303 ff.

29 BFH, Beschluss vom 19.12.2007, I R 83/06, BFH/NV 2008, 988–990, Quelle: juris.

konstanten Zahlungsraten geflossen, auch in Geschäftsjahren, in denen die Gesellschaft Verluste erwirtschaftete. Die Klägerin machte die Zuwendungen, für die sie jeweils Spendenbescheinigungen erhalten hatte, gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG als Betriebsausgaben geltend. Das zuständige Finanzamt berücksichtigte die Zahlungen allerdings nicht einkommensmindernd. Die hiergegen erhobene Klage war erfolglos.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Nach Auffassung des Gerichts komme es für die Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung darauf an, ob die Vermögensminderung »durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst« worden sei. Dieses sei immer dann der Fall, wenn die Gesellschaft einem ihrer Gesellschafter einen Vorteil zuwende, den sie einem gesellschaftsfremden Dritten nicht gewährt hätte. Dabei sei nicht erforderlich, dass sich die Vorteilszuwendung aus einem Leistungsverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ergebe. Ausreichend sei insofern, dass die Gesellschaft im ausschließlichen Interesse eines Gesellschafters ein verlustträchtiges Geschäft vornehme.

– *BFH zur Umsatzsteuerbefreiung von Umsätzen eines Pflegedienstes*<sup>30</sup>

Der Kläger, ein privater Betreiber ambulanter Pflegedienste, hatte am 1.10.2001 mit den Landesverbänden der zuständigen Pflegekassen eines Bundeslandes einen Versorgungsvertrag abgeschlossen, der den Kläger zur direkten Abrechnung seiner ambulanten Pflegeleistungen mit der zuständigen Pflegekasse berechtigte. Ab Zeitpunkt des Vertragsschlusses reichte der Kläger für die nachfolgenden Voranmeldezeiträume bei der Beklagten, dem zuständigen Finanzamt, Umsatzsteuervoranmeldungen ein, die keine steuerpflichtigen Umsätze mehr auswiesen. Der Kläger war der Auffassung, seine Umsätze seien gemäß § 4 Nr. 16 lit. e) UStG umsatzsteuerfrei.

Die Beklagte versagte für das Streitjahr 2002 die geltend gemachte Steuerbefreiung, da die Unternehmereigenschaft des Klägers das ganze Vorjahr 2001 vorgelegen habe und somit die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 lit. e) UStG nicht erfüllt seien. Der Kläger war der Ansicht, er sei durch diese Regelung im Vergleich zu anderen Unternehmen, die ihren Betrieb neu eröffnen, benachteiligt, da für diese nicht auf die vorangegangenen, sondern auf die voraussichtlichen Verhältnisse des laufenden Jahres abgestellt werde. Das Finanzgericht wies die Klage gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 ab.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Das Gericht sah die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 lit. e) UStG als nicht erfüllt an. Gemäß § 4 Nr. 16 lit. e) UStG sind die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur ambulanten Pflege eng verbundenen Umsätze steuerfrei, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens 40% der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen werden. Die Vorschrift verstoße nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da im Vergleich zu neu eröffneten Unternehmen aus Gründen der Praktikabilität ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung vorliege. Auch auf Basis von Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g) der 6. EG-Richtlinie könne keine Europarechtswidrigkeit der Norm festgestellt werden. Denn in der nationalen 40%-Grenze habe sich der Gesetzgeber an dem ihm eingeräumten Ermessensspielraum gehalten.

30 BFH, Urteil vom 24.1.2008, V R 54/06, DStRE 2008, 705.

– *BFH zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Leistungen von Ballettschulen*<sup>31</sup>

Der BFH hatte sich in dem Verfahren mit der Frage zu befassen, unter welchen Voraussetzungen der Betreiber einer Ballett- und Tanzschule, dem die zuständige Behörde bescheinigt hatte, dass er ordnungsgemäß Kenntnisse und Fertigkeiten für den späteren Beruf vermittelt bzw. auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereitet, sich auf eine Umsatzsteuerbefreiung für seine Leistungen berufen kann.

Nach Ansicht des BFH könne es zunächst dahinstehen, inwieweit die deutsche Befreiungsvorschrift in § 4 Nr. 21 lit. b) UStG, die die entsprechende Befreiungsvorschrift des Gemeinschaftsrechts der Richtlinie 77/388/EWG nicht umfassend umsetzt, eingreife, da sich der Steuerpflichtige jedenfalls grundsätzlich unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i) der Richtlinie 77/388/EWG berufen könne. Nach der Richtlinie haben die Mitgliedstaaten solche Tätigkeiten von der Umsatzsteuer zu befreien, die die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen, mit dem von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung, zum Gegenstand haben. Unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH in der Sache »Horizon College«<sup>32</sup> wies der BFH darauf hin, dass sich der Begriff »Schul- und Hochschulunterricht« nicht auf Unterricht beschränke, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führe oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittele. Entscheidend sei allein, ob vergleichbare Leistungen in Schulen erbracht werden und ob die Leistungen nicht der bloßen Freizeitgestaltung dienen. Die Bescheinigung der Behörde, dass die Ballettschule auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereite, könne dabei indizielle Bedeutung haben, ob die Leistungen nur den Charakter von Freizeitgestaltung haben.

– *BFH zur Steuerpflichtigkeit des Veräußerungsgewinns einbringungsgeborener Anteile bei einer steuerbefreiten Stiftung*<sup>33</sup>

Der BFH bestätigte das Senatsurteil vom 7.8.2002<sup>34</sup>, wonach eine gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG steuerbefreite Stiftung »persönlich« von der Körperschaftsteuer befreit sei und deshalb mit dem erzielten Gewinn aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile an einer Kapitalgesellschaft gem. § 21 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 21 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG 1995 der Körperschaftsteuer unterliege. Ferner seien auch aufgedeckte stille Reserven zu versteuern, die in Zeiten aufgebaut wurden, in denen die Stiftung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit war. Das Gericht verwies zudem auf bereits bestehende Senatsrechtsprechung, wonach im Rahmen von § 21 UmwStG die Veräußerung von Bezugsrechten ebenso wie die Veräußerung von Aktien zu behandeln sei. Die Veräußerung von Bezugsrechten sei eben auch dann nach

31 BFH, Urteil vom 24.1.2008, V R 3/05, DStR 2008, 919 ff.

32 EuGH, Urteil vom 14.6.2007, C-434/05, IStR 2007, 545 ff.

33 BFH, Beschluss vom 29.2.2008, I B 159/07, BFH/NV 2008, 1203–1204, Quelle: juris.

34 BFH, Urteil vom 7.8.2002, I R 84/01, DStRE 2003, 171 ff.

§ 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG steuerpflichtig, wenn sie nur dazu dient, der Stiftung die notwendigen Mittel zu verschaffen, damit sie an der Kapitalerhöhung einer Gesellschaft, an der sie beteiligt ist, teilnehmen kann. Wenn sich kein eindeutiger Stifterwille ermitteln lässt, obliege es dem pflichtgemäßen Ermessen des Vorstandes über die Veräußerung zu entscheiden. Dies gilt auch dann, wenn dadurch eine Steuerpflicht ausgelöst werde.

– *BFH zur Umsatzsteuerfreiheit der Überlassung von Sportgegenständen und Sportanlagen*<sup>35</sup>

Der Kläger und Revisionsbeklagte, ein als gemeinnützig anerkannter Golfverein, und das zuständige Finanzamt stritten darüber, ob die Überlassung von Golfbällen und Sportanlagen an Nichtmitglieder umsatzsteuerfrei sei.

Der BFH entschied hierzu, dass eine Umsatzsteuerbefreiung zwar nicht nach § 4 Nr. 22 lit. b) UStG in Betracht komme, weil die Überlassung von Sportgeräten und Sportanlagen keine »sportliche Veranstaltung« i.S.d. Norm sei. Der Kläger könne sich aber bei der entgeltlichen Nutzungsüberlassung der Golfanlage sowie von Golfbällen an Nichtmitglieder auf Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. m) der Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG berufen.

Umfassender als das nationale Recht befreie die Richtlinie bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen von der Steuer, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, welche Sport und Körperertüchtigung ausüben. Das Gericht wies allerdings darauf hin, dass die Befreiung für solche Leistungen ausgeschlossen sei, die nicht unerlässlich sind oder im Wettbewerb zu gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden. Nach Ansicht des Gerichts betreffe die Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen und Anlagen den Kernbereich der Befreiung, sodass die Ausschlussstatbestände nicht eingreifen würden.

– *BFH zur Aufteilung von Vorsteuern auf den unternehmerischen und den nicht unternehmerischen Bereich einer gemeinnützigen Körperschaft*<sup>36</sup>

Der BFH hatte sich mit der Frage zu befassen, wie Vorsteuern aufzuteilen sind, wenn eine gemeinnützige Körperschaft neben ihrer unternehmerischen Tätigkeit auch nicht unternehmerisch tätig ist und ihr in dieser Eigenschaft nichtsteuerbare Zuschüsse und Spenden zugeflossen sind.

Nach Ansicht des BFH seien Zuschüsse nicht bei der Berechnung der Vorsteuerabzugsquote nach § 15 UStG zu berücksichtigen. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG könne ein Unternehmer die in Rechnungen ausgewiesene geschuldete Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die von anderen Unternehmen für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Unerheblich sei, mit welchen Mitteln der Unternehmer die für sein Unternehmen erbrachten Leistungen bezahlt habe. Entscheidend sei vielmehr, welcher Teil der Eingangsaufwendungen den wirtschaftlichen oder nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten zuzurechnen ist.

35 BFH, Urteil vom 3.4.2008, V R 74/07, DStR 2008, 1481 ff.

36 BFH, Beschluss vom 14.4.2008, XI B 171/07, ZSt 2008, 168–169.

- *BFH zur umsatzsteuerlichen Behandlung der »unentgeltlichen« Überlassung eines Kfz mit Werbeaufdruck*<sup>37</sup>

In dem Streitfall ging es um eine Werbeagentur, die Werbeflächen an Kraftfahrzeugen vermietete. Die Werbeagentur stellte einer Gemeinde ein Fahrzeug als »Sponsoring-Mobil« zur Verfügung, die für den werbewirksamen Einsatz des Fahrzeugs durch Benutzung im Straßenverkehr zu sorgen hatte, ansonsten aber kein Nutzungsentgelt entrichten musste. Im Weiteren versteuerte die Werbeagentur den Verkauf der Werbefläche und machte aus der Anschaffung des für die Gemeinde erworbenen Fahrzeugs den Vorsteuerabzug geltend, da sie davon ausging, im Verhältnis zur Gemeinde würde kein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang vorliegen.

Dem folgte der BFH nicht. Die Werbeagentur erbringe nach Tauschgrundsätzen eine steuerpflichtige Leistung an die Gemeinde. Die Gegenleistung der Gemeinde bestehe in der Verpflichtung zum werbewirksamen Einsatz des Fahrzeugs. Der BFH stellte fest, dass die Werbeagentur mit der Übergabe des Fahrzeugs an die Gemeinde eine Lieferung vorgenommen habe und gerade keine sonstige Leistung in Form einer Nutzungsüberlassung, weshalb die Werbeagentur den Anschaffungswert des Fahrzeugs bereits bei der Übergabe zu versteuern habe. Den Grund dafür erblickte das Gericht in der Tatsache, dass die Gemeinde nach dem Nutzungsvertrag nach Ablauf der fünfjährigen Nutzungszeit verlangen konnte, das Fahrzeug unentgeltlich übereignet zu bekommen und somit bereits im Zeitpunkt der Übergabe wie ein Eigentümer über das Fahrzeug verfügen konnte.

- *BFH zu den Voraussetzungen einer ehrenamtlichen Tätigkeit*<sup>38</sup>

Streitgegenstand der Entscheidung war die Frage, ob ein selbständiger Rechtsanwalt die für Beratungstätigkeiten in der Öffentlichen Rechtsberatung der Arbeiterkammer Bremen erhaltenen Entgelte umsatzsteuerfrei als ehrenamtliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 26 UStG behandeln durfte.

Nach der Rechtsprechung des BFH sei die Mitwirkung natürlicher Personen bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben, die aufgrund behördlicher Bestellung außerhalb eines haupt- oder nebenamtlichen Dienstverhältnisses stattfindet und für die allenfalls eine Entschädigung besonderer Art gezahlt wird, ehrenamtlich. Dagegen liege eine entgeltliche Tätigkeit vor, wenn eine Bezahlung geleistet wird, die nicht bloß im Sinne eines Schadensersatzes Zeitaufwendung oder einen Verdienstaufschlag kompensieren soll, sondern sich an den Qualifikationen und den Leistungen des Ausführenden orientiert.

Der BFH sah in den durch die nachhaltige und regelmäßige Tätigkeit des Klägers erzielten Einnahmen eine solche Höhe, die der Wertung als ehrenamtliche Tätigkeit entgegensteht.

37 BFH, Urteil vom 16.4.2008, XI R 56/06, DStR 2008, 1277 ff.

38 BFH, Urteil vom 16.4.2008, XI R 68/07, BFH/NV 2008, 1368–1370, Quelle: juris.

– *BFH zur Aufwandsentschädigung und Reisekostenpauschale eines Vereinsvorstandes*<sup>39</sup>

Der Kläger war Präsident des Vorstandes eines Industrieverbands, der in der Rechtsform eines Vereins geführt wurde. Für den Verein arbeitete er mindestens 40 Stunden in der Woche und ca. 2000 Stunden jährlich. Nach der Vereinssatzung waren die Vorstandsmitglieder ehrenamtlich tätig. Nach einer Vereinbarung aus dem Jahre 1999 zwischen dem Kläger und dem Verein stand dem Kläger eine Aufwandsentschädigung von monatlich 9000 DM im ersten Halbjahr und monatlich 15.000 DM im zweiten Halbjahr zu. Zudem wurden dem Kläger im Streitjahr Reise-, Fahrt- und Flugkosten in Höhe von 183.556,48 DM ersetzt. In seiner Umsatzsteuerjahreserklärung erfasste der Kläger die Einnahmen aus seiner Tätigkeit für den Verein nicht.

Das zuständige Finanzamt vertrat demgegenüber die Auffassung, der Kläger erbringe umsatzsteuerpflichtige Leistungen i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG, die auch nicht als ehrenamtliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 26 UStG steuerbefreit seien. Der Kläger wandle hiergegen ein, seine Leistungen an den Verein seien schon aufgrund seiner Organstellung nicht steuerbar und verwies insoweit auf die Organwalter-Rechtsprechung des BFH, derzufolge Organhandlungen kein entgeltlicher Leistungsaustausch seien. Hilfsweise folge eine Steuerbefreiung aus seiner ehrenamtlichen Tätigkeit.

Das Finanzgericht hatte die Klage abgewiesen, die Revision war erfolglos. Der BFH stellte klar, dass er von der Organwalter-Rechtsprechung mittlerweile abgerückt sei. Die Leistungen des Klägers seien steuerbar. Ein entgeltlicher Leistungsaustausch liege vor, wenn zwischen einer Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht und sich dieser Zusammenhang aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, bei denen die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet. Nach Überzeugung des Gerichts konnte sich der Kläger auch nicht auf § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG berufen, da er selbständig als Unternehmer tätig gewesen sei. Aufgrund des zeitlichen Ausmaßes seiner Tätigkeit sowie der Höhe der Vergütung könne auch keine ehrenamtliche Tätigkeit im Sinne des § 4 Nr. 26 lit. b) UStG vorliegen.

– *BFH zur Arbeitnehmereigenschaft i.S.d. § 19 EStG*<sup>40</sup>

Im Streitfall zahlte die Klägerin, die Studentenschaft einer hessischen Universität als rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts, vertreten durch den AStA, an die Vorsitzenden und Referenten des AStA für deren Tätigkeit monatliche Aufwandsentschädigungen, ohne hierfür Lohnsteuer einzubehalten. Die Beklagte, das zuständige Finanzamt, bewertete die an die AStA-Mitglieder gezahlten Aufwandsentschädigungen als steuerpflichtigen Arbeitslohn und nahm die Klägerin für die Lohnsteuer in Haftung. Die Studentenschaft vertrat die Ansicht, dass keine Lohnsteuerpflicht nach § 19 Abs. 1 S. 1 EStG bestehe, da die AStA-Mitglieder keine Arbeitnehmer seien.

Das Finanzgericht hatte die Klage abgelehnt, der BFH bestätigte diese Entscheidung.

39 BFH, Urteil vom 14.5.2008, XI R 70/07, DStRE 2008, 1276 ff.

40 BFH, Urteil vom 22.7.2008, XI R 68/07, DStR 2008, 1923–1924.

Der BFH sah die AStA-Mitglieder als Arbeitnehmer der Studentenschaft an. Ein Arbeitnehmer sei dabei eine Person, die in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Dies sei immer in einer einzelfallabhängigen Würdigung der Gesamtumstände zu ermitteln. Der BFH sah es insbesondere als entscheidend an, dass die AStA Mitglieder als Teil des Organs AStA die Studentenschaft nach außen vertreten. Zudem führe der AStA die Beschlüsse des Studentenparlaments aus und sei ihm gegenüber in allen grundlegenden Fragen weisungsgebunden und verantwortlich.

### 3. Entscheidungen der Finanzgerichte

- *FG Berlin-Brandenburg zum Begriff der Familienstiftung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG*<sup>41</sup>

Die Parteien stritten darum, wann eine Stiftung als Familienstiftung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG anzusehen ist. Gemäß dieser Vorschrift unterliegt das Vermögen einer Familienstiftung in Zeitabständen von je 30 Jahren der Erbschaftsteuer.

In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall hatte der Stifter ausweislich der Satzung die Stiftung errichtet, um Mitglieder seiner Familie in Notfällen zu unterstützen. Tatsächlich waren Ausschüttungen aber ausgeschlossen, da diese an das Unterschreiten bestimmter Einkommensgrenzen geknüpft waren, die Destinatäre aber erhebliche Einkünfte erzielten und hohes Eigenvermögen hatten. Realiter diene die Stiftung der finanziellen Sicherung einer vom Stifter gegründeten Unternehmensgruppe, wobei die Erträge als Investitionsreserven für den Erhalt und das Wachstum des Unternehmens eingesetzt werden sollten.

Das Gericht legte bei der Beurteilung der streitgegenständlichen Fragen qualitative Maßstäbe an. Hiernach komme es nicht auf den möglichen Umfang der Ausschüttungen an, sondern vielmehr darauf, ob die Stiftung errichtet wurde, um das Stiftungsvermögen Familienmitgliedern zugänglich zu machen. Nicht entscheidend sei, ob von dieser Möglichkeit tatsächlich Gebrauch gemacht werde. Das Merkmal »wesentlich« in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG sei nach Ansicht des Gerichts so zu verstehen, dass es das Wesen der Stiftung ist, Familienangehörige zu versorgen. Gerade daran fehlte es in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall.

- *FG Hamburg zur Spende einer Siegpriämie aus Fernsehquiz*<sup>42</sup>

Die Parteien stritten darüber, inwieweit die Spende einer Siegpriämie aus einem Fernsehquiz an eine durch den Gewinner bestimmte steuerbegünstigte Einrichtung zum Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG berechtigte. Das Finanzgericht entschied hierzu, dass zum Sonderausgabenabzug nur berechtigt sei, wer durch die Zahlung wirtschaftlich belastet ist. Bei Zahlungen von Seiten Dritter bedeutet dies, dass der zugewandte Betrag wirtschaftlich dem geldwerten Vermögen des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist. Daran fehlte es in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sach-

41 FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 5.9.2007, 14 K 5016/03, EFG 2008, 470.

42 FG Hamburg, Urteil vom 14.11.2007, 3 K 250/06, DStRE 2008, 992.

verhalt, da von vornherein vereinbart war, dass die Siegpriämie nie dem Kandidaten, sondern vielmehr unmittelbar der gemeinnützigen Einrichtung zufließen wird. Ein Auszahlungsanspruch stand dem Kandidaten nicht zu.

– *FG Hamburg zur verdeckten Gewinnausschüttung und Stiftungsleistung*<sup>43</sup>

Streitgegenstand der Entscheidung war, ob eine Zuwendung an eine Stiftung eine verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG sein und somit nicht als Spende nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG vom Einkommen der Körperschaft abgezogen werden kann. Nach Ansicht des Gerichts stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung bei einer Kapitalgesellschaft dar, die nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehe, sich auf den Gewinn der Körperschaft im Sinne von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirke und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Dabei setze die verdeckte Gewinnausschüttung keinen Vermögenszufluss bei einem der Gesellschafter voraus. Sie müsse nur geeignet sein, bei dem Gesellschafter einen sonstigen Bezug nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auszulösen. Die Zuwendung sei unter anderem dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn der zuwendende Betrieb bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters eine vergleichbar hohe Spende einer anderen Körperschaft nicht gewährt hätte. Diese Voraussetzung sei gegeben, wenn die Zuwendung die durchschnittliche Summe an Fremdspenden der vorhergehenden 3–5 Jahre überschreitet. Vor diesem Hintergrund bejahte das Gericht die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, weil die Zuwendungen der zwei Klägerinnen an eine Stiftung ihre durchschnittliche Summe an Fremdspenden überschritten hatte. Ferner argumentierte das FG, dass die Familie des geschäftsführenden Mehrheitsgesellschafters einer der Klägerinnen Destinatär der Stiftung ist, die die Zuwendung erhalten hat.

– *FG Hessen zur nachträglichen Zuwendung an die Stiftung als Schenkung*<sup>44</sup>

Das FG entschied, dass Zuwendungen, die der Stifter einer rechtsfähigen, nicht gemeinnützigen Stiftung nachträglich in das Stiftungskapital vornimmt (Zustiftung) als Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anzusehen sei. Damit unterliege die Zustiftung der Schenkungsteuer. Unerheblich sei, dass der Zuwendende zugleich der nach dem Stiftungszweck Begünstigte ist. In dem konkreten Fall war der Stiftungszweck einer Familienstiftung, den Stifter und dessen Abkömmlinge in angemessener Weise mit Lebenshaltungskosten und Wohnmöglichkeit zu versorgen. Nach Auffassung des Gerichts sei die Verpflichtung der Familienstiftung, das Geld satzungsgemäß zu verwenden, keine auf der Zuwendung ruhende Last oder Auflage, die die Bereicherung der Stiftung reduzieren würde. Auch die Identität von Zuwendendem und Begünstigtem sei unerheblich, da die Stiftung als eigenständiges Rechtssubjekt bereichert werde.

43 FG Hamburg, Urteil vom 12.12.2007, 6 K 131/06, ZSt 2008, 46.

44 FG Hessen, Urteil vom 27.3.2008, 1 K 486/05, Revision anhängig beim BFH unter II R 22/08, DStRE 2008, 1514–1515.

## IV. Aus BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen

### 1. BMF-Schreiben

– *BMF-Verfügung zur Umsatzsteuerbefreiung von heilberuflichen Tätigkeiten*<sup>45</sup>

Die BMF-Verfügung stellt eine Reaktion auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.3.2007 dar. Der Bundesfinanzhof hatte entschieden, dass die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG für Umsätze aus heilberuflichen Tätigkeiten unabhängig von der Rechtsform der Organisation in Anspruch genommen werden könne. Mit einem teilweisen Nichtanwendungserlass betont das BMF, dass, soweit das Urteil Aussagen und Anleitungen zu § 4 Nr. 16 UStG enthält, diese nicht verallgemeinert angewendet werden könnten, sondern nur für den konkreten Einzelfall gelten würden. Insbesondere betreffe dies die Frage, ob die Umsatzgrenze von 40 % in § 4 Nr. 16 lit. c) UStG den Gesamtumsatz oder nur die in der Norm konkret benannten Umsätze (Leistungen unter ärztlicher Aufsicht für Personengruppen i.S.d. § 4 Nr. 15 lit. b) UStG) zugrunde legt.

– *BMF-Schreiben zur Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung*<sup>46</sup>

Das BMF hat mit zwei Schreiben vom 21.4.2008 und 17.7.2008 Änderungen im Anwendungserlass der Abgabenordnung veröffentlicht, die insbesondere das Gemeinnützigkeitsrecht betreffen.

Die Schreiben beschäftigen sich im Schwerpunkt mit der Novellierung des Gemeinnützigkeitsrechts durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007.

– *BMF-Schreiben zur Besteuerung des Einkommens aus ausländischen Familienstiftungen*<sup>47</sup>

Die EU-Kommission hatte die Bundesregierung nach Art. 226 Abs. 1 EG aufgefordert, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um den Verstoß von § 15 AStG, wonach Erträge einer ausländischen Familienstiftung im Inland ansässigen Stiftern oder Begünstigten entsprechend ihrem Anteil unabhängig davon zugerechnet werden, ob tatsächlich Ausschüttungen geflossen sind, gegen Artt. 56, 18 EG zu beseitigen.

Das BMF-Schreiben stellt klar, dass bis zu einer gesetzlichen Neureglung Folgendes gilt: Wenn eine Familienstiftung Geschäftsleitung und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens hat, ist von der anteiligen Zurechnung ihres Einkommens an den unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw. die unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugs- oder anfallsbe-

45 BMF-Verfügung vom 15.12.2007, IV A 6 – S 7172/07/0001, 2007/0544223, BStBl. I 2008, 23:1.

46 BMF-Schreiben vom 21.4.2008, IV C 4 – S 0171/07/0038, BStBl. I 2008, 582, abrufbar unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de); BMF-Schreiben vom 17.7.2008, IV A 3 – S 0062/08/10006, BStBl. I 2008, 694, abrufbar unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

47 BMF-Schreiben vom 14.5.2008, IV B 4 – S 1361/07/0001, BB 2008, 1143.

rechtigt sind, abzusehen, soweit nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen unwiderruflich auf die Stiftung übertragen und der Verfügungsmacht den in § 15 Abs. 2 und 3 AStG genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist. Weitere Voraussetzung ist, dass zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem jeweiligen Mitgliedstaat auf Grund der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden im Bereich der direkten Steuern und der Mehrwertsteuer Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen.

– *BMF-Schreiben zu Leistungen im Rahmen der Kinder- und Jugendhilfe*<sup>48</sup>

Durch Art. 8 Nr. 4 lit. c), d) des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20.12.2007<sup>49</sup> ist § 4 Nr. 23 UStG geändert und § 4 Nr. 25 UStG neu gefasst worden. Diese Änderungen sind am 1.1.2008 in Kraft getreten.

Das BMF-Schreiben erläutert den Anwendungsbereich der betroffenen Vorschriften. Nunmehr werden sämtliche Leistungen, die nach den Vorschriften des SGB VIII (Kinder und Jugendliche) erbracht werden, unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit. Dabei werden im Einzelnen die begünstigten Leistungen genannt (bspw. Angebote zur Förderung der Erziehung in der Familie, §§ 16–21 SGB VIII), die Leistungserbringer (z.B. die Kirchen und Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts, amtlich anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege gemäß § 23 UStDV) und die Leistungsberechtigten (i.d.R. Eltern) festgelegt. Zudem wird das Merkmal »mit einer Jugendhilfe verbundenen Leistung« definiert.

Die Änderungen des § 4 Nr. 23 UStG lassen die Einbeziehung von natürlichen Personen unter den Begriff der »Einrichtung« zu. Der neu eingefügte Satz 4 in § 4 Nr. 23 UStG regelt, dass die Steuerbefreiung für Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen an Jugendliche bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres nicht gilt, soweit eine Leistung der Jugendhilfe nach SGB VIII erbracht wird. Eine Steuerbefreiung kommt insoweit nur unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 25 UStG in Betracht.

– *BMF-Schreiben zur Anwendung von § 10b EStG (Steuerbegünstigte Zwecke)*<sup>50</sup>

Das Schreiben erläutert die Anwendung des durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007<sup>51</sup> geänderten § 10b EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2007. Nach der bisherigen Regelung zur Abzugsfähigkeit von Großspenden, die die allgemeinen Höchstsätze übersteigen, waren diese im Jahr der Zuwendung, im vorangegangenen und in den folgenden fünf Veranlagungszeiträumen abzuziehen. Dies führt dazu, dass bei vorhandenen Großspenden gegebenenfalls noch für fünf Veranlagungszeiträume altes Recht neben neuem Recht anzuwenden ist. Die Regelung zur steuerlichen Berücksichtigung von Zuwendungen an Stiftungen wurden durch die Neuregelung vereinfacht. Differenziert werden muss

48 BMF-Schreiben vom 2.7.2008, IV B 9 – S 7183/07/10001, DB 2008, 1534.

49 BGBl. I 2007, Nr. 69, 3150.

50 BMF-Schreiben vom 18.12.2008, IV C – S 2223/07/0020, 2008/0731361, BStBl. I 2009, 16, Quelle: juris.

51 Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007, BGBl. I 2007, 2332.

nur noch danach, ob es sich bei der Zuwendung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke nach §§ 52 ff. AO um eine Zuwendung in den Vermögensstock einer Stiftung handelt oder nicht. Der alte Höchstbetrag ist entfallen. Für Vermögensstockspenden gelten die allgemeinen Regelungen nach § 10b Abs. 1 EStG, sofern kein Antrag auf Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG gestellt ist. Hat der Steuerpflichtige einen solchen Antrag gestellt, so kann die Vermögensstockspende bis zu einer Höhe von 1 Mio. Euro innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren vom Spender beliebig auf die einzelnen Jahre verteilt werden. Wurde die Vermögensstockspende nicht innerhalb des 10-Jahreszeitraums verbraucht, geht sie in den allgemeinen unbefristeten Spendenvertrag nach § 10b Abs. 1 EStG über. Die Regelung gilt auch für Spenden in bereits bestehende Stiftungen.

## 2. Verfügungen der Landesämter und der Oberfinanzdirektionen

### – Bayerisches Landesamt für Steuern zur Vermögensanlage in Spezial-Sondervermögen<sup>52</sup>

Die Verfügung befasst sich mit den Folgen der Neueinführung von § 15 Abs. 1 S. 7, 8 InvStG für gemeinnützige Einrichtungen, die einer Kapitalertragsteuerbelastung im Hinblick auf Entgelte, die aufgrund von Wertpapierleihgeschäften einem Spezial-Sondervermögen zugeflossen sind, unterliegen. Der Steuersatz für vor dem 31.12.2007 zugeflossene Beträge beträgt 10%, während später zugeflossene Beträge mit 15% besteuert werden. Dabei ist der spezielle Steuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 S. 7 InvStG für jede Anlegerart spezifisch vorzunehmen. Anleger, die nicht von § 32 Abs. 3 KStG erfasst sind, unterliegen dagegen der Anwendung des § 7 Abs. 1 bzw. 4 bis 6 InvStG. Die Entlastung vom Steuerabzug nach § 44a EStG erfolgt als Erstattung im Sammelantragsverfahren in analoger Anwendung von § 44a Abs. 7 S. 3 EStG. Eine Bescheinigung gemäß § 45a EStG wird nicht für Erträge aus dem Anteil an dem Sondervermögen, die aus Wertpapierleihgeschäften resultieren, ausgestellt.

### – Bayerisches Landesamt für Steuern zur Steuerbefreiung nebenberuflicher Tätigkeiten<sup>53</sup>

Die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern beschäftigt sich detailreich mit der Steuerbefreiung von nebenberuflichen Tätigkeiten gemäß § 3 Nr. 26 EStG. Entscheidend für die Steuerbefreiung ist dabei die pädagogische Ausrichtung der Tätigkeit, wobei sich die Verfügung auf dieser Grundlage den einzelnen Fallgruppen, wie etwa Jugendgruppenleitern, ehrenamtlichen Betreuern und Lehrbeauftragten, annimmt.

52 Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 20.2.2008, S 1980 – 2 St 31, KSt-Kartei BY § 15 InvStG Karte 1.1, Quelle: juris.

53 Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 29.7.2008, S 2121.1.1-1/4 St32/St33, ESt-Kartei BY § 3 Nr 26 EStG Karte 1.1, Quelle: juris.

– OFD Frankfurt a.M. zur Unterstützung anderer Körperschaften<sup>54</sup>

Die Rundverfügung der OFD Frankfurt a.M. konkretisiert die einzelnen Ausnahmetatbestände in § 58 AO. Grundsätzlich muss eine steuerbegünstigte Körperschaft nach § 57 Abs. 1 AO ihre steuerbegünstigten Zwecke selbst verwirklichen. Allerdings darf sie unter den Voraussetzungen von § 58 Nr. 1 bis 4 AO hiervon abweichen und ihre Mittel ganz oder teilweise an andere Körperschaften weiterleiten und ihre Räume oder Arbeitskräfte Dritten zur Verfügung stellen.

Nach § 58 Nr. 1 AO muss die Beschaffung von Mitteln für die steuerbegünstigten Zwecke einer anderen öffentlich- oder privatrechtlichen Körperschaft explizit in der Satzung vereinbart sein. Eine privatrechtliche Empfängerkörperschaft muss selbst steuerbegünstigt sein und über eine ordnungsgemäße Satzung verfügen. Dagegen muss eine öffentlich-rechtliche Empfängerkörperschaft nicht steuerbegünstigt sein und über eine eigene Satzung verfügen, wenn die Mittel für einen steuerbegünstigten Zweck verwendet werden. Eine nicht unbeschränkt steuerbegünstigte ausländische Körperschaft muss die Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwenden.

Selbst wenn die Mittelbeschaffung nicht ausdrücklicher Satzungszweck ist, dürfen Mittel bis zu 50% an eine steuerbegünstigte Körperschaft oder an eine öffentlich-rechtliche Körperschaft zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke gemäß § 58 Nr. 2 AO weitergereicht werden. Dabei erfasst der Begriff »Mittel« sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft zur Berechnung der Höhe der Mittelweitergabe.

Im Hinblick auf § 58 Nr. 3 AO setzt die Überlassung von Arbeitskräften nicht voraus, dass der Leistungsempfänger steuerbegünstigt ist. Soweit die Überlassung gegen Entgelt erfolgt, ist die Überlassung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren. Räume dürfen steuerneutral nach § 58 Nr. 4 AO nur steuerbegünstigten Körperschaften oder öffentlich-rechtlichen Körperschaften überlassen werden. Die entgeltliche Überlassung kann entweder ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder eine Vermögensverwaltung sein.

– OFD Frankfurt a.M. zur Unentgeltlichkeit, Fremdnützigkeit und Freiwilligkeit von Spenden<sup>55</sup>

Die OFD Frankfurt a.M. hat sich in ihrer Verfügung damit beschäftigt, wann Zuwendungen an Sportvereine (Golfclubs) als Spenden zu bewerten sind und inwieweit der Vertrauensschutz für den Spender gemäß § 10b Abs. 4 S. 1 EStG reicht.

Damit eine Zuwendung als Spende abzugsfähig ist, muss sie unentgeltlich und freiwillig erfolgen. Diesbezüglich nennt die Verfügung Fallbeispiele, in denen diese Merkmale fehlen. Insbesondere fehlt es an der Unentgeltlichkeit, wenn dem Zuwendenden für seine Leistung ein Vorteil gewährt wird bzw. die Zuwendung bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Gegenleistung für eine Leistung seitens des Empfängers bildet. An der Freiwilligkeit fehlt es, soweit anlässlich der Aufnahme in den Sportverein Pflicht- bzw. Sonderzahlungen geleistet werden, zu deren Leistung das neu aufgenommene Mitglied verpflichtet ist. Auf einen Rechtsanspruch kommt es

54 OFD Frankfurt/M., Rundverfügung vom 21.1.2008, S 0177 A – 6 – St 53, S 0177 A – 7 – St 53, StEd 2008, 125.

55 OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 6.5.2008, S 2223 A – 119 – St 216, ESt-Kartei HE § 10b EStG Fach 1 Karte 23, Quelle: juris.

dagegen nicht an. Es reicht vielmehr die faktische Abhängigkeit, welche bei einem entsprechenden Verhalten von mehr als 75% der neu aufgenommenen Mitglieder vorliegt.

Der gutgläubige Spender kann bei rückwirkender Aberkennung der Gemeinnützigkeit einen Vertrauensschutz gemäß § 10b Abs. 4 S. 1 EStG geltend machen, wobei Voraussetzung das Vorliegen einer echten Spende ist. Echte Spenden setzen (wie bereits ausgeführt) Unentgeltlichkeit und Freiwilligkeit voraus.

- *OFD Frankfurt a.M.*<sup>56</sup>, *OFD Koblenz*<sup>57</sup> und *OFD Hannover*<sup>58</sup> zu *Fitness-Studios von gemeinnützigen Sportvereinen*

Die Verfügung regelt, dass Sportvereine aufgrund des Betriebs eines Fitness-Studios einen Zweckbetrieb unterhalten können. Soweit das Training an den Geräten dabei von einem Übungsleiter betreut wird, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 14 AO vor. Dieser kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 67a AO für sportliche Veranstaltungen als Zweckbetrieb qualifiziert werden. Bei einer Überlassung der Räume und Geräte ohne Betreuung handelt es sich um einen Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO, wenn die Nutzer zugleich Mitglieder des Sportvereins sind.

- *OFD Frankfurt a.M. zur steuerlichen Behandlung von Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung*<sup>59</sup>

Die Verfügungen regeln die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung und das Verhältnis von § 10b Abs. 1 und § 10b Abs. 1a EStG. Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements hat den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1a EStG ab dem Veranlagungszeitraum nicht mehr lediglich auf Zuwendungen beschränkt, die im Zusammenhang mit der Neugründung einer Stiftung erfolgen. Ein Wechsel zwischen dem Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 und § 10 Abs. 1a EStG ist nicht zulässig, wenn sich der Steuerpflichtige festgelegt hat. Das Wahlrecht wird ausgeübt, indem man einen Antrag auf Berücksichtigung der Zuwendungen nach § 10 Abs. 1a EStG stellt. Spenden, die den Sonderausgabenabzugsbetrag in Höhe von 1.000.000 EUR innerhalb des zuwendungsbezogenen 10-Jahres-Zeitraum übersteigen, können dann nicht mehr nach § 10 Abs. 1 EStG als zeitlich unbeschränkt vortragsfähiger Sonderausgabenabzug geltend gemacht werden. Dabei sollen Zuwendungen an Verbrauchsstiftungen nicht gemäß § 10 Abs. 1a EStG begünstigt werden.

56 OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 5.5.2008, S 0186a A-11-St 53, KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 195, Quelle: juris.

57 OFD Koblenz, Verfügung vom 23.1.2008, S 0186a A-St 33 1, KSt-Kartei RP § 5 KStG Karte H 24, Quelle: juris.

58 OFD Hannover, Verfügung vom 24.7.2008, S 0186a-7-StO 251, KSt-Kartei ND § 5 KStG Karte H 18.2, Quelle: juris.

59 OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 13.6.2008, S 2223 A – 155 – St 216, BB 2008, 2056, überholt durch BMF-Schreiben vom 18.12.2008, s.o. VI., 1. a.E.

– OFD Frankfurt a.M. zur Gemeinnützigkeit einer ärztlichen Notfallpraxis<sup>60</sup>

Die Verfügung stellt klar, dass die von kassenärztlichen Vereinigungen und zum Notdienst verpflichteten Ärzten errichteten Vereine zur Sicherstellung des ärztlichen Bereitschaftsdienstes als steuerbegünstigte Körperschaften gemäß den §§ 51 ff. AO anerkannt werden können. Diese Vereine betreiben in der Regel in von Krankenhäusern angemieteten Räumen Notfallpraxen, wobei die dort tätigen Ärzte ein fest vereinbartes Honorar erhalten. Damit betreiben die Vereine einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der einen Zweckbetrieb nach § 66 AO darstellt.

– OFD Frankfurt a.M. zum Freiwilligen Sozialen Jahr<sup>61</sup>

Seit dem 1.6.2008 sind die Rahmenbedingungen und Vertragsverhältnisse zwischen Teilnehmern am Freiwilligen Sozialen oder Freiwilligen Ökologischen Jahr, den Maßnahmeträgern und den Einsatzstellen in dem Jugendfreiwilligendienstgesetz (JFDG) geregelt. Die Oberfinanzdirektion stellt in der Verfügung klar, dass bei einer zweiseitigen Vereinbarung zwischen Freiwilligem und Maßnahmeträger gemäß § 11 Abs. 1 JFDG ein umsatzsteuerliches Leistungsaustauschverhältnis zwischen Träger und Einsatzstelle in Gestalt einer umsatzsteuerlichen Personalüberlassung besteht. Damit unterliegen die Umsätze dem Regelsteuersatz und sind nicht einer Befreiung zugänglich. Vertragsverhältnisse, die vor dem 1.10.2008 abgeschlossen wurden, sind hiervon allerdings ausgenommen.

Anders verhält es sich dagegen bei einer dreiseitigen Vereinbarung zwischen Freiwilligem, Maßnahmeträger und Einsatzstelle gemäß § 11 Abs. 2 JFDG. Hier besteht keine umsatzsteuerbare Überlassung des Freiwilligen durch den Träger an die jeweilige Einsatzstelle. Sofern die Einsatzstellen ein Entgelt an den Maßnahmeträger für Leistungen im Bereich der formalen Bildungsarbeit des Trägers zu leisten haben, können diese Leistungen nach § 4 Nr. 22 lit. a) UStG steuerfrei sein.

– OFD Frankfurt a.M. zur Unmittelbarkeit i.S.v. § 57 AO<sup>62</sup>

Die Rundverfügung regelt, dass das Gebot der unmittelbaren Förderung des gemeinnützigen Zwecks im Sinne von § 57 AO durch das Gesetz zur Förderung des bürgerschaftlichen Engagements in seinem Anwendungsbereich nicht eingeschränkt wird. Eine Körperschaft ist auch weiterhin nur dann gemeinnützig, wenn sie einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck »selbst« im Sinne von § 57 AO verwirklicht. Eine mittelbare Förderung reicht dagegen nicht, um als steuerbegünstigte Körperschaft anerkannt zu werden.

60 OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 16.6.2008, S 0185 A-8-St 53, KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 196, Quelle: juris.

61 OFD Frankfurt/M., Rundverfügung vom 8.7.2008, S 7100 A-271-St 11, USt-Kartei HE § 1 UStG S 7100 Karte 68, Quelle: juris.

62 OFD Frankfurt/M., Rundverfügung vom 5.9.2008, S 0171 A – 174 – St 53, DStR 2008, 2267.

– OFD Hannover zur Freistellung von Arbeitnehmern<sup>63</sup>

Für die Ausübung von Ehrenämtern oder die Erfüllung anderer Aufgaben sind Arbeitnehmer darauf angewiesen, von ihren Arbeitgebern freigestellt zu werden. Dabei zahlen die Arbeitgeber regelmäßig für die Dauer der Freistellung den Lohn weiter und erhalten hierfür eine Erstattung ihrer Kosten, damit der Arbeitnehmer keine sozialversicherungsrechtlichen Nachteile erfährt.

Diesbezüglich führt die OFD Hannover aus, dass in Fällen, in denen ein Unternehmer verpflichtet ist, den Arbeitnehmer für öffentliche oder gemeinnützige Zwecke freizustellen, und das jeweilige Gesetz den Ersatz der entstandenen Lohn- und Lohnnebenkosten anordnet, es an einem konkretisierbaren Leistungsempfänger fehlt, so dass die Freistellung keine Leistung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist.

– OFD Koblenz zur Steuerbefreiung von Alten- und Pflegeheimen<sup>64</sup>

Die Verfügung stellt klar, dass im Hinblick auf die Steuerbefreiung aus § 4 Nr. 16 lit. d) UStG nicht nur erheblich pflegebedürftige Personen der Pflegestufe I bis III gehören, sondern auch kranke und behinderte Menschen der so genannten »Pflegestufe 0«.

– OFD Koblenz zur Steuerbefreiung von Mahlzeiten- und Behindertenfahrdiensten nach § 3 Nr. 26 EStG<sup>65</sup>

Die OFD Koblenz teilt mit, dass auf Bund/Länderebene beschlossen wurde, dass Helfer bei Mahlzeitendiensten keiner gemäß § 3 Nr. 26 EStG steuerbegünstigten Tätigkeit nachgehen. Allein die Übergabe der Mahlzeit ist keine begünstigte Pflegeleistung. In Betracht kommt lediglich ein Freibetrag gemäß § 3 Nr. 26a EStG in Höhe von 500 EUR. Demgegenüber kann Fahrern und Beifahrern bei Behindertenfahrdiensten ein Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG für 50% der Vergütung gewährt werden, weil sie an der Betreuung von behinderten Personen mitwirken. Soweit Hilfsorganisationen in der Vergangenheit für beide Fahrdienste bisher unbeanstandet den vollen Freibetrag aus § 3 Nr. 26 EStG geltend gemacht haben, kann bis zum 31.12.2007 auf eine Nacherhebung von Steuern im Einzelfall verzichtet werden.

– OFD Koblenz zur Umsatzsteuerbefreiung von ausbildungsbegleitenden Hilfen<sup>66</sup>

Die Verfügung der OFD Koblenz stellt klar, dass auf eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 lit. a) UStG für Maßnahmen i.S.d. §§ 49, 85 und 97 SGB III sowie ausbildungsbegleitende Hilfen nicht mehr verzichtet werden kann. Zuvor reichte hierfür die Vorlage einer Bescheinigung der Bundesagentur für Arbeit oder des jeweiligen Arbeitsamtes.

63 OFD Hannover, Verfügung vom 17.6.2008, S 7100-37-StO 171, USt-Kartei ND § 1 Abs 1 Nr 1 UStG S 7100 Karte 2, Quelle: juris.

64 OFD Koblenz, Verfügung vom 12.3.2008, S 7172 A – St 44 2, UR 2008, 520 f.

65 OFD Koblenz, Kurzinformation vom 8.5.2008, S 2121 A – St 32 2, StEK EStG § 3 Nr. 905, abrufbar unter [www.beck-online.de](http://www.beck-online.de).

66 OFD Koblenz, Verfügung vom 31.7.2008, S 7179 A – St 44 2, UR 2008, 128.

– *OFD Karlsruhe zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Sponsoring*<sup>67</sup>

Die Verfügung regelt die umsatzsteuerlichen Fragen beim Sponsoring von steuerbegünstigten Organisationen. Dabei folgt die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistung regelmäßig der körperschaftsteuerlichen Einteilung. Dementsprechend gilt der allgemeine Steuersatz, soweit es sich um Umsätze im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Werbeleistungen) handelt. Dagegen findet der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG Anwendung auf Duldungsleistungen der gemeinnützigen Organisationen, die keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellen, wie beispielsweise Abdruck des Logos ohne Werbeslogan. Bei reinen Spenden fehlt es an einer der Umsatzsteuer zugänglichen Leistung. Die Verfügung nimmt sich im Übrigen der steuerlichen Behandlung von Eintrittskarten im Zusammenhang mit Sponsoring, Hinweisen der Rechnungserteilung sowie Fragen zur Beurteilung von Sach- und Dienstleistungen an.

– *OFD Rheinland zum Blutspendedienst des DRK als Ausübung im Rahmen eines Zweckbetriebs nach § 65 AO*<sup>68</sup>

Die Verfügung der OFD stellt klar, dass die Leistungen der Orts- und Kreisverbände des Deutschen Roten Kreuzes (DRK) bei der Durchführung von Blutspendeterminen des rechtlich selbständigen Blutspendedienstes des DRK, wie beispielsweise durch Werbemaßnahmen oder Betreuung sowie Verköstigung der Blutspender gegen Zahlung eines pauschalen Betrags durch den Blutspendedienst, im Rahmen eines Zweckbetriebs erbracht werden. Dementsprechend handelt es sich um umsatzsteuerliche Leistungen, die einer Umsatzsteuerbefreiung nicht zugänglich sind. Jedoch ist der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a) UStG anwendbar.

67 OFD Karlsruhe, Verfügung vom 29.2.2008, S 7170, USt-Kartei BW § 4 Nr 14 UStG S 7170 Karte 4, Quelle: juris.

68 OFD Rheinland, Kurzinformation vom 25.1.2008, S 0184 – 4 – St154, DStR 2008, 922.



# Vereins- und Stiftungsrecht 2008 – Länderbericht Schweiz<sup>1</sup>

DOMINIQUE JAKOB

I. Gesetzgebung . . . . .	205	II. Rechtsprechung . . . . .	207
1. Revisionsrecht . . . . .	205	1. Allgemeine Grundsätze . . . . .	207
2. Handelsregisterrecht . . . . .	206	2. Vereinsrecht . . . . .	207
3. Buchführungspflichten . . . . .	206	3. Stiftungsrecht . . . . .	208
4. Behebung von Organisationsmängeln . . . . .	207	III. Literatur (Auswahl) . . . . .	210

## I. Gesetzgebung

Der Berichtszeitraum war geprägt durch das Bundesgesetz (BG) v. 16.12.2005 (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht)<sup>2</sup>, welches am 1.1.2008 in Kraft getreten ist.

### 1. Revisionsrecht

Schwerpunkt der Reform ist die Neuregelung des Revisionsrechts, welche die Revision bei Vereinen und Stiftungen in das Recht der Aktiengesellschaften integriert. Die Aufgabe einer Revisionsstelle besteht darin, die Konformität der Jahresrechnung mit den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten zu überprüfen (Art. 728a OR). In das Vereinsrecht wurden mit Art. 69b ZGB erstmals Bestimmungen über die Revision aufgenommen; im Stiftungsrecht wurde der zum 1.1.2006 in Kraft getretene Art. 83a ZGB in Form eines neuen Art. 83b ZGB revidiert. Geschaffen wurde eine Revisionspflicht, die an die Grösse der juristischen Person anknüpft (zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren: Bilanzsumme von CHF 10 Mio.; Umsatzerlös von CHF 20 Mio.; 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt).

Vereine und Stiftungen dieser Grösse müssen ihre Bücher ordentlich prüfen lassen. Unterhalb dieser Werte erfolgt bei Vereinen eine eingeschränkte Prüfung, wenn ein persönlich haftendes oder nachschusspflichtiges Mitglied dies verlangt; alle übrigen Vereine sind revisionsfrei. Stiftungen, die diese Werte unterschreiten, müssen ihre Jahresrechnung hingegen mindestens eingeschränkt prüfen lassen. Ausgenommen sind Familien- und kirchliche Stiftungen (Art. 87 Abs. 1<sup>bis</sup> ZGB) sowie solche Stif-

1 Der Autor ist Inhaber eines Lehrstuhls für Privatrecht und Leiter des Zentrums für Stiftungsrecht an der Universität Zürich. Dieser Bericht beruht auf dem Beitrag *Jakob*, Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht / Le point sur le droit des associations et fondations, SJZ 2008, 518 ff. Ich danke meiner Assistentin cand. iur. *Laura Schweizer* für ihre wertvollen Vorarbeiten.

2 AS 2007 4791. Siehe zur Gesetzgebung und der nachfolgenden Rechtsprechung ausführlich *Jakob*, Verein – Stiftung – Trust, Entwicklungen 2007, 2008, 9 ff., 55 ff.

tungen, die von der Aufsichtsbehörde individuell (Art. 83b Abs. 2 ZGB) befreit worden sind<sup>3</sup>.

Für die Modalitäten der ordentlichen wie der eingeschränkten Revision verweisen sowohl das Vereins- als auch das Stiftungsrecht auf die Vorschriften des Aktiengesellschaftsrechts (Art. 727 ff. OR). Für die fachlichen Befähigungsanforderungen der Revisoren gilt das neue Revisionsaufsichtsgesetz<sup>4</sup>, welches eine Zulassungspflicht konstituiert. Die Revisionspflicht gilt vom ersten Geschäftsjahr an, das am bzw. nach dem 1.1.2008 beginnt (Art. 6c SchlT ZGB).

## *2. Handelsregisterrecht*

Nach dem neuen Art. 61 Abs. 2 ZGB ist der Verein zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet, wenn er nach Art. 69b Abs. 1 und 2 ZGB revisionspflichtig ist sowie – wie bisher – wenn er ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt. Im Falle einer freiwilligen Revisionspflicht (Art. 69b Abs. 4 ZGB) besteht keine Eintragungspflicht. Die Eintragung hat nur deklaratorische Bedeutung (vgl. Art. 52 Abs. 2 ZGB).

In Bezug auf das Stiftungsrecht wird die Eintragungspflicht aller Stiftungen – mit Ausnahme von Familien- und kirchlichen Stiftungen (Art. 52 Abs. 2 ZGB) – weiterhin von Art. 52 Abs. 1 und 81 Abs. 2 ZGB statuiert. Die Eintragung ist bei Stiftungen grundsätzlich konstitutiv.

Zahlreiche korrespondierende Einzelheiten enthält die totalrevidierte Handelsregisterverordnung (HRegV), welche ebenfalls am 1.1.2008 in Kraft getreten ist<sup>5</sup>.

## *3. Buchführungspflichten*

Mit den neuen Revisions- und Eintragungspflichten hängen Änderungen der Buchführungspflichten zusammen. Auf Vereine, die nach Art. 61 Abs. 2 ZGB zur Eintragung verpflichtet sind, finden nach dem neuen Art. 69a S. 2 ZGB die Vorschriften des OR über die kaufmännische Buchführung Anwendung (Art. 957 ff. OR). Das betrifft wie bisher Vereine, die ein kaufmännisches Gewerbe betreiben, sowie neu diejenigen Vereine, die der Revisionspflicht unterstehen. Bei nichteintragungspflichtigen Vereinen genügt weiterhin eine einfache Buchführung (Art. 69a S. 1 ZGB). Die Art. 957 ff. OR selbst wurden durch das BG v. 16.12.2005 nicht revidiert, sind jedoch Gegenstand einer eigenen Revisionsvorlage<sup>6</sup>.

Im Stiftungsrecht statuiert ein neuer Art. 83a ZGB eine Buchführungspflicht für alle Stiftungen nach eben jenen Art. 957 ff. OR. Betreibt die Stiftung für ihren Zweck ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, so sind gemäss Art. 83a Abs. 2

<sup>3</sup> Siehe hierzu die Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen v. 24.8.2005 (SR 211.121.3).

<sup>4</sup> BG über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (RAG) v. 16.12.2005, in Kraft seit 1.9.2007 (SR 221.302).

<sup>5</sup> SR 221.411.

<sup>6</sup> Vgl. BBl 2008 1589 (Botschaft), BBl 2008 1751 (Entwurf).

ZGB die strengeren Vorschriften über die Rechnungslegung und die Offenlegung der Jahresrechnung für Aktiengesellschaften (Art. 662 ff., 697h OR i.d.F. v. 16.12.2005) entsprechend anwendbar. Für Stiftungen besteht das Minimum also in den Vorschriften der Art. 957 ff. OR; auch für Familien- und kirchliche Stiftungen ist insoweit keine Ausnahme vorgesehen.

#### *4. Behebung von Organisationsmängeln*

Für Vereine enthält Art. 69c ZGB eine neue Regelung zur Behebung von Organisationsmängeln. Gewisse Beteiligte können dem Gericht beantragen, die erforderlichen Massnahmen zu ergreifen, etwa das Setzen einer Frist oder die Bestellung eines Sachwalters (Art. 69c Abs. 2 ZGB). Letztere Möglichkeit tritt an die Stelle der vormundschaftlichen Beistandsbestellung i.S.d. Art. 393 Ziff. 4 ZGB, welche gleichzeitig durch das BG v. 16.12.2005 abgeschafft worden ist.

Entsprechendes gilt im Stiftungsrecht, wo der ursprüngliche Art. 83 Abs. 2 ZGB in einem Art. 83d ZGB neu gefasst wurde. Anders als im Vereinsrecht muss die Aufsichtsbehörde die erforderlichen Massnahmen jedoch auch ohne entsprechenden Antrag von Amtes wegen ergreifen.

## **II. Rechtsprechung**

### *1. Allgemeine Grundsätze*

Das Bundesgericht (BGer) lässt in seinem Urteil 5A\_498/2007 v. 28.2.2008 den (umgekehrten) Durchgriff zu und gestattet bei der Zwangsvollstreckung gegen einen Schuldner die Pfändung des Vermögens seiner Familienstiftung. Voraussetzung seien die wirtschaftliche Identität von juristischer Person und ihrem »Mitglied« (hier Stifter) sowie die missbräuchliche Berufung auf die rechtliche Selbständigkeit der juristischen Person.

Das Zürcher Handelsgericht (HGer ZH) stellt in seinem Beschluss v. 9.11.2007, ZR 107 (2008), 126 ff., fest, dass ein Handelsregistereintrag nicht als Indiz für oder gegen den privat- oder öffentlichrechtlichen Charakter einer juristischen Person gewertet werden kann. Eine Stiftung, die ein öffentliches Spital betreibt und explizit als öffentlichrechtliche Stiftung errichtet wurde, unterstehe ungeachtet eines Eintrags dem öffentlichen Recht.

### *2. Vereinsrecht*

In BGE 134 III 193 weist das BGer eine Klage auf Anfechtung eines Vereinsbeschlusses nach Art. 75 i.V.m. 28 ff. ZGB ab, der auf die Reglementsbestimmung eines Pferdesportvereins gestützt war, welche den Gebrauch von Substanzen unabhängig von jeder Wirkung auf die Leistungsfähigkeit verbietet. Zwar dürften das Vereinsregle-

ment und die darauf gestützten Entscheidungen nicht zu einer widerrechtlichen Verletzung der Persönlichkeit der Mitglieder führen. Der streitgegenständliche Beschluss sei jedoch durch ein überwiegendes öffentliches Interesse i.S.d. Art. 28 Abs. 2 ZGB gerechtfertigt.

In BGE 134 III 481 bejaht das BGer die Anwendbarkeit einer vereinsrechtlichen Bestimmung über den Stimmrechtsausschluss (Art. 68 ZGB) auf die Stockwerkeigentümerversammlung (Art. 712a ff. ZGB) – eine Frage, die bisher offen gelassen worden war.

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) nimmt in den Entscheiden A-1420/2006 v. 10.4.2008 und 2C.743/2007, 2C.744/2007 v. 9.7.2008 betreffend die Erhebung von Mehrwertsteuern u.a. zur Qualifikation von steuerbefreiten Mitgliederbeiträgen Stellung. »Echte« Mitgliederbeiträge und damit steuerbefreit seien nur solche Beiträge, die ein Mitglied leiste, um den Vereinszweck zu fördern und dem Verein die Erfüllung seiner statutarischen Aufgaben zu ermöglichen, während es sich bei Beiträgen, die in einem Leistungsaustausch stünden, um »unechte Mitgliederbeiträge« handele.

In einem Urteil v. 8.5.2008, VB.2008.00092, verneint das Zürcher Verwaltungsgericht (VGer ZH) die Voraussetzungen für die Legitimation von Vereinen zur egoistischen und ideellen Verbandsbeschwerde gemäss dem zürcherischen Planungs- und Baugesetz (PBG). Ähnlich wurde dem Schweizer Flugplatzverein vom BVGer im Urteil A-3329/2008 v. 27.8.2008 die Legitimation zu einer egoistischen Verbandsbeschwerde im Rahmen des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG) abgesprochen, da er keine Interessen vertrete, die zumindest einer grossen Anzahl der Vereinsmitglieder gemeinsam wären.

### *3. Stiftungsrecht*

#### a) Art der Stiftung

Das BGer nimmt in seinem Urteil 9C.193/2008 v. 2.7.2008 zur Frage Stellung, ob eine Personalfürsorgestiftung ein patronaler Wohlfahrtsfonds oder eine Vorsorgeeinrichtung im Sinne von Art. 73 Abs. 1 BVG sei. Dies beurteile sich nicht nach den von den Stiftungsorganen oder den Revisoren in den Jahresrechnungen, Jahres- und Revisionsberichten oder korrespondenzweise abgegebenen Verlautbarungen, sondern nach dem reglementarisch oder statutarisch umschriebenen Stiftungszweck und der stiftungsrechtlich vorgesehenen Finanzierung der Stiftungsaufgaben.

#### b) Auslegung von Stiftungsurkunden

Laut Urteil B-3867/2007 des BVGer v. 29.4.2008 ist bei der Auslegung der Stiftungsurkunde auf das Willensprinzip abzustellen. Lücken der Urkunde müssten durch Ermittlung des hypothetischen Stifterwillens gefüllt werden.

#### c) Zweckänderung

Nach dem Urteil 5A.4/2007 des BGer v. 11.10.2007 sind die Destinatäre einer Stiftung grundsätzlich zur Anfechtung einer Zweckänderung befugt, haben aber kein An-

hörungsrecht im Abänderungsverfahren. Gemäss Urteil des VGer ZH v. 30.4.2008, VB.2007.00475, kann die Zulässigkeit einer Zweckänderung davon abhängen, ob bei Weiterverfolgung des Hauptzwecks ein Liquiditätsengpass zu erwarten ist.

d) Aufsicht

Es gehört zu den aufsichtsbehördlichen Aufgaben, Mängel mittels präventiver und repressiver Aufsichtsmittel zu beheben. In diesem Zusammenhang dürfen Stiftungsräte abgesetzt (Urteil B-3318/2007, B-3223/2007 des BVGer v. 6.3.2008) und ein provisorischer Stiftungsrat eingesetzt werden, welcher das Bestehen von Verantwortlichkeitsansprüchen der Stiftung gegenüber ihren bisherigen Organen abklären soll (Urteil C-2365/2006 des BVGer v. 19.2.2008). Die Anordnung einer Sachwalterschaft gemäss Art. 83d Abs. 1 ZGB (vor 1.1.2008 Art. 83 Abs. 2 Ziff. 2 ZGB) stellt nach Urteil B-3867/2007 des BVGer v. 29.4.2008 indes einen Notbehelf aufsichtsbehördlicher Massnahmen dar. Die Stiftungsaufsicht dürfe zu keiner Bevormundung der Stiftungsorgane führen, weshalb in reinen Ermessensfragen Zurückhaltung geboten sei.

Die Aufsichtsgebühren für sog. Annexeinrichtungen berechnen sich nach Art. 63a BVG und Art. 3 VGBV und damit neu auf der Basis ihres Vermögens. Das hat eine massive Steigerung der Gebühren für diese Einrichtungen zur Folge (Urteil C-2400/2006 des BVGer v. 15.10.2007; Urteil C-2405/2006 des BVGer v. 29.10.2007; Urteil C-2406/2006 des BVGer v. 30.10.2007). Unter den Begriff der Annexeinrichtungen fallen Einrichtungen, die ihrem Zweck nach der beruflichen Vorsorge dienen, aber keine Vorsorgeeinrichtungen sind.

e) Teil- und Gesamtliquidation

Nach dem Urteil 2A.46/2007 des BGer v. 20.9.2007 muss bei Teilliquidation einer Stiftung die Verteilung der frei werdenden Mittel gemäss dem Zweck und den Statuten der Stiftung sowie den allgemeinen Rechtsprinzipien, namentlich dem Willkürverbot, dem Gleichbehandlungsgebot und dem Prinzip des guten Glaubens erfolgen. Gemäss Urteil C-2434/2006 des BVGer v. 23.11.2007 mache die Teilliquidation einer Vorsorgestiftung, welcher sofort eine Totalliquidation folgt, keinen Sinn; sie sei bereits aus ökonomischen Gründen abzulehnen.

f) Anerkennung ausländischer Stiftungen

Nach Urteil B 2007/13 des VGer SG v. 29.8.2007 kann einer liechtensteinischen Stiftung, die nach ihrem Zweck eine nach Schweizer Recht unzulässige Unterhaltstiftung ist, nicht die zivilrechtliche Anerkennung unter Berufung auf die in der Schweiz geltenden Bestimmungen oder den *ordre public* versagt werden. Weise die Stiftung jedoch auch nach dem Ableben der Stifterin Merkmale auf, dass sie von der begünstigten Person beherrscht werde, so liege eine kontrollierte Stiftung vor, der die steuerliche Anerkennung abgesprochen werden kann.

### III. Literatur (Auswahl)

- Böckli Peter*: Zwanzig Knacknüsse im neuen Revisionsrecht, SZW 2008, 117 ff.
- Cavegn Diego*: Die Revision der Revision von Stiftungen und Vereinen, Zürich 2008.
- Grüniger Harold*: Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich, successio 2008, 55 ff.
- Hamm Michael/Peters Stefanie*: Die schweizerische Familienstiftung – ein Auslaufmodell?, successio 2008, 248 ff.
- Imthurn Daniel*: Die Praxis der Steuerbefreiung bei privatrechtlich organisierten juristischen Personen mit öffentlichen Zwecken. Wie hilfreich sind die »Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 18. Januar 2008« in der Rechtsanwendung?, STR 2008, 760 ff.
- Jakob Dominique*: Verein – Stiftung – Trust, Entwicklungen 2007, Bern 2008.
- Ders.*: Das Stiftungsrecht der Schweiz im Europa des dritten Jahrtausends, SJZ 2008, 533 ff.
- Ders.*: Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht / Le point sur le droit des associations et fondations, SJZ 2008, 518 ff.
- Ders.*: Stiftungsartige Erscheinungsformen im Ausland – Rechtsvergleichender Überblick, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band V, 2009, § 119.
- Jakob Dominique/Gauthey Ladner Danielle*: Die Implementierung des Haager Trust Übereinkommens in der Schweiz, IPRax 2008, 453 ff.
- Knecht Max/Koch Jules*: Handelsregisterliche Eintragungen, 2. A., Zürich 2008.
- Koller Thomas*: Der steuerbefreite gemeinnützige Verein im schweizerischen Recht, in: GS Walz, Köln 2008, 353 ff.
- Perrin Jean-François*: Droit de l'association, Genf 2008.
- Portmann Wolfgang/Seemann Matthias*: Die Vereinsautonomie im schweizerischen Recht, Non Profit Law Yearbook 2007, Köln 2008, 273 ff.
- Riemer Hans Michael*: Aktuelle Rechtsentwicklungen im schweizerischen Vereins- und Stiftungsrecht, in: Entwicklungen im Gesellschaftsrecht III, Bern 2008, 17 ff.
- Ders.*: Reformen im schweizerischen Vereinsrecht, in: GS Walz, Köln 2008, 571 ff.
- Ders.*: Wohlerworbene bzw. unentziehbare Mitgliedschaftsrechte im Verein und im Vereinsverband, CaS 2008, 317 ff.
- Wettenschwiler Suzanne*: Die private gemeinnützige Stiftung, in: FS Forstmoser, Zürich 2008.
- Zibler Florian*: Die schweizerische Dividendenstiftung als Lösung der Dispoaktien-Problematik?, in: Jusletter v. 6.10.2008.

# Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2008\*

ANIKA GILBERG/MATTHIS PEUKERT

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Alber, Matthias/ Märkle, Rudi</i>	Der Verein im Zivil- und Steuerrecht. 12. Auflage, Stuttgart 2008.
<i>Albus, Uwe</i>	Auswirkungen der geplanten Erbschaftsteuerreform auf Familienstiftungen. In: ZSt 2008, S. 67–72.
<i>Allgäuer, Jörg E.</i>	Die linke und rechte Hand: Motive der Gründung einer Stiftung. Baden-Baden 2008.
<i>Andrick, Bernd/ Hellmig, Gerd/ Janitzki, Axel/ Muscheler, Karlheinz/ Schewe, Markus (Hrsg.)</i>	Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen. 1. Jahrgang 2007. Frankfurt am Main 2007.
<i>Bärlocher, Christoph/ Lichtsteiner, Hans/ Degen, Christoph</i>	Stiftungslandschaft Schweiz – Tatsachen und Recht. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 4/2008.
<i>Barrelet, Janne</i>	»Moderne Stiftungsformen« – Die US-amerikanischen Donor-Advised Funds und ihre Umsetzbarkeit ins deutsche Recht. Köln u.a. 2008.
<i>Bauer, Dorte Christina/ Ettinger, Jochen</i>	Die Reform des Stiftungsrechts in Liechtenstein. In: RIW 2008, S. 445–453.
<i>Beck, Geri/ Michalski, Silke/ Lustenberger, Daniel/ Zumbühl, Philipp</i>	Zur betriebswirtschaftlichen Orientierung von gemeinnützigen Stiftungen – Ergebnisse einer explorativen empirischen Studie. In: ZögU 2008, S. 4–18.
<i>Becker, Alexander/ Kretzschmann, Jens</i>	Umsatz- und ertragsteuerrechtliche Folgen aus der EuGH-Rechtsprechung »Kennemer Golf & Country Club«. In: DStR 2008, S. 1985–1993.

\* Da der Begriff »Non-Profit-Recht« in der deutschen Rechtswissenschaft noch nicht eindeutig belegt ist, erhebt die Bibliografie keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sie hat ihren Schwerpunkt im deutschen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht. Sie wird in den folgenden Jahrbüchern fortgeschrieben. Kommentierungen sind nur erwähnt, soweit sie in Großkommentaren erschienen sind. Um den Umfang der Bibliographie sinnvoll einzugrenzen, werden Werke mehrerer Herausgeber nur unter dem Namen des in dem Werk erstgenannten Herausgebers unter gemeinsamer Nennung mit den übrigen Herausgebern aufgeführt.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Beckmann, Nina Lorea</i>	Die Internationale Kulturstiftung: Ein Beitrag zur Debatte über die Rückführung der nach dem Zweiten Weltkrieg kriegsbedingt verbrachten Kulturgüter. Hamburg 2008.
<i>Beltrame, Pierre</i>	Die »Dation en paiement« zur Begleichung der Vermögenssteuer: Eine Form des kulturellen Mäzenatentums in Frankreich. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 299–309.
<i>Beuthien, Volker/ Gummert, Hans</i> (Hrsg.)	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5: Verein und Stiftung bürgerlichen Rechts. München 2009.
<i>Bockamp, Guido/ Tesfaiesus, Awet</i>	Der Stiftungssitz nach der GmbH-Reform – Freiheit für das Kapital? In: ZSt 2008, S. 124–127.
<i>Brand, Christian</i>	Die Mitgliederhaftung in nichteingetragenen Idealvereinen. In: AcP 2008, S. 490–514.
<i>Brockhoff, Klaus</i>	Stiftungen als Innovatoren. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 21–43.
<i>Campenhausen, Axel von/ Seifart, Werner</i> (Hrsg.)	Handbuch des Stiftungsrechts. München 2009.
<i>Chlepas, Christina</i>	Der englische Trust als Gestaltungsmittel im Zivil- und Steuerrecht. Hamburg 2008.
<i>Dauber, Harald</i>	Vereinsbesteuerung kompakt. 4 Auflage, Stuttgart 2008.
<i>David, Guy/ Malani, Anup</i>	Does nonprofit status signal quality? In: Journal of Legal Studies 2008, S. 551–576.
<i>De Jésus Butler, Israel</i>	Non-governmental organisations participating in the EU law-making process: the example of social non-governmental organisations at the Commission, Parliament and Council. In: European Law Journal 2008, S. 558–582.
<i>Degen, Christoph/ Lichtsteiner, Hans/ Bärlocher, Christoph</i>	Stiftungslandschaft Schweiz – Tatsachen und Recht. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 4/2008.
<i>Debeselles, Thomas</i>	Gemeinnützige Körperschaften in der Insolvenz. In: DStR 2008, S. 2050–2052.
<i>Dorau, Christoph/ Heidler, Kristin</i>	Die umsatzsteuerliche Behandlung der Abgabe von Speisen insbesondere durch gemeinnützige Einrichtungen: Darstellung der aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungsansicht. In: DStR 2008, S. 702–708.
<i>Eichler, Anna Katharina/ Richter, Andreas/ Fischer, Hardy</i>	Unternehmensteuerreform, Erbschaftsteuerreform, Abgeltungssteuer – Auswirkungen der aktuellen Steuerreformen und Reformvorhaben auf Stifter und rechtsfähige Stiftungen. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 2/2008.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Ettinger, Jochen/ Bauer, Dorthé Christina</i>	Die Reform des Stiftungsrechts in Liechtenstein. In: RIW 2008, S. 445–453.
<i>Fischer, Daniel J./ Ihle, Jörg</i>	Satzungsgestaltung bei gemeinnützigen Stiftungen. In: DStR 2008, S. 1692–1698.
<i>Fischer, Hardy/ Richter, Andreas/ Eichler, Anna Katharina</i>	Unternehmensteuerreform, Erbschaftsteuerreform, Abgeltungssteuer – Auswirkungen der aktuellen Steuerreformen und Reformvorhaben auf Stifter und rechtsfähige Stiftungen. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 2/2008.
<i>Fischer, Peter</i>	Überlegungen zur Fortentwicklung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. In: FR 2008, S. 752–760.
<i>Fleschutz, Karin</i>	Die Stiftung als Nachfolgeinstrument für Familienunternehmen – Handlungsempfehlungen für die Ausgestaltung und Überführung. Trier 2007.
<i>Fritsche, Stefan</i>	Grundfragen zur unselbständigen Stiftung des Privatrechts. In: ZSt 2008, S. 3–16.
<i>Fritsche, Stefan</i>	Die Stiftungsbehörde als Willensvertreterin der Stiftung? In: ZSt 2008, S. 63–66.
<i>Garthoff, Nina/ Scholz, Uwe</i>	Sponsoring von Sportvereinen jetzt steuerpflichtig? Zugleich Anmerkung zu BFH-Urteil vom 7.11.2007 – I R 42/06. In: BB 2008, S. 1148–1152.
<i>Geisler, Christine</i>	Die selbständige Stiftung im internationalen Privatrecht. Köln u.a. 2008.
<i>Geringhoff, Sebastian</i>	Das Stiftungssteuerrecht in den USA und Deutschland – Ein Rechtsvergleich. Baden-Baden 2008.
<i>Gilberg, Anika</i>	Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2007. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 345–364.
<i>Gollan, Anna Katharina/ Richter, Andreas</i>	Die Stiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge. In: Eiselsberg (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2008, Wien 2008, S. 77–90.
<i>Grigoleit, Matthias/ Krause, Nils</i>	Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2006/2007. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 311–344.
<i>Gummert, Hans/ Beuthien, Volker (Hrsg.)</i>	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5: Verein, Stiftung bürgerlichen Rechts. München 2009.
<i>Hager, Johannes</i>	Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht – Verleihung Helmut Schippel Preis 2006 am 20.07.2007. In: Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht – Tagungsband zur Verleihung des Helmut-Schippel-Preises 2006. Baden-Baden 2008, S. 15–17.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Hager, Johannes</i> (Hrsg.)	Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht – Tagungsband zur Verleihung des Helmut-Schippel-Preises 2006. Baden-Baden 2008.
<i>Heermann, Peter W.</i>	Voraussetzungen und Grenzen der Inhaltskontrolle autonomen Vereinsrechts – Eine kritische Bestandsaufnahme insbesondere für den Bereich des Sports – In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 91–112.
<i>Heger, Karin</i>	Die Steuerpflicht des Krankentransports und Rettungsdienstes – Möglichkeiten einer Konkurrentenklage. Zum BFH-Beschluss vom 18. September 2007. In: DStR 2008, S. 807–811.
<i>Heidler, Kristin/ Dorau, Christoph</i>	Die umsatzsteuerliche Behandlung der Abgabe von Speisen insbesondere durch gemeinnützige Einrichtungen: Darstellung der aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungsansicht. In: DStR 2008, S. 702–708.
<i>Heintzen, Markus</i>	Steuerliche Anreize für gemeinwohlorientiertes Engagement Privater. In: FR 2008, S. 737–744.
<i>Helios, Marcus/ Hüttemann, Rainer</i>	Steuerfreie Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG bei nebenberuflicher gemeinnütziger Tätigkeit im EU-Ausland. Anmerkungen zu EuGH, U. v. 18.12.2007 – Rs. C-281/06 – (Jundt). In: IStR 2008, S. 200–202.
<i>Hellmig, Gerd/ Andrick, Bernd/ Janitzki, Axel/ Muscheler, Karlbeinz/ Schewe, Markus</i> (Hrsg.)	Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen. 1. Jahrgang 2007. Frankfurt am Main 2007.
<i>Hellwig, Hans-Jürgen</i>	Die Umwandlung der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main in eine Stiftung. In: Bitter/Lutter/Priester/Schön/Ulmer (Hrsg.), Festschrift für Karsten Schmidt zum 70. Geburtstag, Köln 2009, S. 565–580.
<i>Hushahn, Johannes</i>	Unternehmensverbundene Stiftungen im deutschen und schwedischen Recht. Köln u.a. 2009.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Die Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts – Inhalt, Kritik und verbleibende Desiderate. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 231–250.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht. Köln 2008.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG. In: DB 2008, S. 1590–1595.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Steuerliche Behandlung von Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung – Anm. zur Verfügung der OFD Frankfurt vom 13.6.2008 – S 2223 A – 155 – St 216. In: DB 2008, S. 2164–2166.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten im Ausland – eine Frage des »Ansehens«? – Anmerkungen zum gemeinnützigkeitsrechtlichen Inlandsbezug im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009. In: DB 2008, S. 1061–1063.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Rezension von: W. Rainer Walz, Ludwig von Auer, Thomas von Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa. Rechtsvergleichende, rechtsdogmatische, ökonomische soziologische Untersuchungen, Tübingen 2007. In: RabelsZ 2009, S. 208–211.
<i>Hüttemann, Rainer</i>	Das neue Spendenrecht. Bessere steuerliche Anreize für Zuwendungen. In: Stiftung&Sponsoring 2008, S. 30–31.
<i>Hüttemann, Rainer/ Helios, Marcus</i>	Steuerfreie Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG bei nebenberuflicher gemeinnütziger Tätigkeit im EU-Ausland. Anmerkungen zu EuGH, U. v. 18.12.2007 – Rs. C-281/06 – (Jundt). In: IStR 2008, S. 200–202.
<i>Hüttemann, Rainer/ Meyer, André</i>	Anmerkung zu BGH, Urteil v. 10.12.2007 - II ZR 239/05 (»Kolpingwerk«). In: LMK 2008, 256400.
<i>Ihle, Jörg/ Fischer, Daniel J.</i>	Satzungsgestaltung bei gemeinnützigen Stiftungen. In: DStR 2008, S. 1692–1698.
<i>Jakob, Dominique</i>	Die Haftung der Stiftung als Erbin oder »Beschenkte«. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 113–132.
<i>Jakob, Dominique</i>	Schutz der Stiftung – die Stiftung und ihre Rechtsverhältnisse im Widerstreit der Interessen – Vorstellung der Habilitationsschrift. In: Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht – Tagungsband zur Verleihung des Helmut-Schippel-Preises 2006. Baden-Baden 2008, S. 32–48.
<i>Jakob, Dominique</i>	Status Quo und Perspektiven – Das Schweizer Stiftungsrecht. In: Stiftung&Sponsoring 2008, S. 28–29.
<i>Jakob, Dominique</i>	Verein – Stiftung – Trust. Bern 2008.
<i>Jakob, Dominique</i>	Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht. In: SJZ 2008, S. 518–520.
<i>Jakob, Dominique</i>	Das Stiftungsrecht der Schweiz im Europa des dritten Jahrtausends. In: SJZ 2008, S. 533–542.
<i>Jakob, Dominique</i>	Das neue System der Foundation Governance – interne und externe Stiftungsaufsicht im neuen liechtensteinischen Stiftungsrecht. In: LJZ 2008, S. 83–89.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Janitzki, Axel/ Andrick, Bernd/ Hellmig, Gerd/ Muscheler, Karlheinz/ Schewe, Markus (Hrsg.)</i>	Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen. 1. Jahrgang 2007. Frankfurt am Main 2007.
<i>Jochum, Heike</i>	Gemeinnützigkeit in Europa: National oder europäisch gedacht? In: Ipsen/Stüer (Hrsg.), Europa im Wandel – Festschrift für Hans-Werner Rengeling, Köln 2008, S. 545–566.
<i>Kalss, Susanne</i>	Der Einfluss von Begünstigten in der österreichischen Privatstiftung. In: Bitter/Lutter/Priester/Schön/Ulmer (Hrsg.), Festschrift für Karsten Schmidt zum 70. Geburtstag, Köln 2009, S. 857–869.
<i>Karpen, Ulrich</i>	Der Einfluss des Zuwendungsrechts auf die Privatautonomie des Zuwendungsempfängers. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 209–230.
<i>Kirchhain, Christian/ Schaubhoff, Stephan</i>	Gemeinnützigkeit im Umbruch durch Rechtsprechung. Anmerkungen zu BFH vom 18.9.2007 I R 30/06 und zu BFH vom 19.12.2007 I R 15/07 sowie Replik zu Heger DStR 2008, S. 807. In: DStR 2008, S. 1713–1718.
<i>Kleinwächter, Ingo</i>	Die Behandlung der unselbständigen Stiftungen in Sachsen-Anhalt. In: ZSt 2008, S. 91–96.
<i>Konold, Robert/ Röthel, Hans Robert</i>	Umsatzsteuer im Sponsoring. In: DStR 2009, S. 15–20.
<i>Koss, Claus/ Meyn, Christian/ Richter, Andreas</i>	Die Stiftung – Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis. 2. Auflage, Freiburg u.a. 2009.
<i>Krause, Nils/ Grigoleit, Matthias</i>	Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2006/2007. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 311–344.
<i>Krause, Nils/ Thiele, Dominic</i>	Die Reichweite der Stifterfreiheit bei der Anerkennung von Stiftungen. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 133–147.
<i>Kretzschmann, Jens/ Becker, Alexander</i>	Umsatz- und ertragsteuerrechtliche Folgen aus der EuGH-Rechtsprechung »Kennemer Golf & Country Club«. In: DStR 2008, S. 1985–1993.
<i>Küstermann, Burkhard</i>	Die Beendigung der vertraglichen Beziehungen zwischen Stifter und Treuhänder. In: ZSt 2008, S. 161–167.
<i>Lassmann, Tom</i>	Stiftungsuntreue. Hamburg 2007.
<i>Leisner-Egensperger, Anna</i>	Die Selbstlosigkeit im Gemeinnützigkeitsrecht. In: DSz 2008, S. 292–300.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Lichtsteiner, Hans/ Degen, Christoph/ Bärlocher, Christoph</i>	Stiftungslandschaft Schweiz – Tatsachen und Recht. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 4/2008.
<i>Lieder, Jan</i>	Die persönliche Haftung der Vereinsmitglieder. In: ZSt 2008, S. 33–38.
<i>Lück, Nina</i>	Die Anwendbarkeit des Corporate Governance Kodex auf Stiftungen. Berlin 2008.
<i>Lustenberger, Daniel/ Michalski, Silke/ Beck, Geri/ Zumbühl, Philipp</i>	Zur betriebswirtschaftlichen Orientierung von gemeinnützigen Stiftungen – Ergebnisse einer explorativen empirischen Studie. In: ZögU 2008, S. 4–18.
<i>Malani, Anup/ David, Guy</i>	Does nonprofit status signal quality? In: JLS 2008, S. 551–576.
<i>Maragudakis, Michael J.</i>	Quo vadis Sponsoring? Neue Überwachungsaufgaben für Aufsichtsräte. In: Der Aufsichtsrat 2008, S. 20–21.
<i>Märkle, Rudi/ Alber, Matthias</i>	Der Verein im Zivil- und Steuerrecht. 12. Auflage, Stuttgart 2008.
<i>Mayer, Mareike</i>	Institute für eine langfristige Bindung des Privatvermögens in einer Familie durch Verfügung von Todes wegen in Deutschland, Frankreich und der Schweiz. Baden-Baden 2008.
<i>Mecking, Christoph/ Sandberg, Berit</i>	Vergütungssysteme in Stiftungen: Personen-, funktions- oder leistungsorientiert? In: ZSt 2008, S. 139–144.
<i>Mecking, Christoph/ Sandberg, Berit</i>	Vergütung haupt- und ehrenamtlicher Führungskräfte in Stiftungen – Die Ergebnisse der Vergütungsstudie 2007. Essen 2008.
<i>Meyer, André</i>	Haftungsprivilegien bei Idealverbänden ohne Rechtspersönlichkeit? In: ZGR 2008, S. 702–722.
<i>Meyer, André/ Hüttemann, Rainer</i>	Anmerkung zu BGH, Urteil v. 10.12.2007 - II ZR 239/05 (»Kolpingwerk«). In: LMK 2008, 256400.
<i>Meyer, Dirk</i>	Zur Reform des Gemeinnützigkeitsrechts – Fragwürdige Förderzwecke und Diskriminierungen. In: ZögU 2008, S. 268–283.
<i>Meyn, Barbara/ Schindler, Ambros</i>	Himmelhoch jauchzend – zu Tode betrübt. Auswirkungen der Abgeltungssteuer auf den reformierten Spendenabzug. In: Stiftung&Sponsoring 2008, S. 32–33.
<i>Meyn, Christian/ Richter, Andreas/ Koss, Claus</i>	Die Stiftung – Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis. 2. Auflage, Freiburg u.a. 2009.
<i>Michalski, Silke/ Beck, Geri/ Lustenberger, Daniel/ Zumbühl, Philipp</i>	Zur betriebswirtschaftlichen Orientierung von gemeinnützigen Stiftungen – Ergebnisse einer explorativen empirischen Studie. In: ZögU 2008, S. 4–18.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Muscheler, Karlheinz</i>	Anforderungen an die (Mit-)Errichtung privatrechtlicher Stiftungen durch die öffentliche Hand. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 149–188.
<i>Muscheler, Karlheinz</i>	Das Wesen der Zustiftung. In: WM 2008, S. 1669–1671.
<i>Muscheler, Karlheinz/ Andrick, Bernd/ Hellmig, Gerd/ Janitzki, Axel/ Schewe, Markus (Hrsg.)</i>	Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen. 1. Jahrgang 2007. Frankfurt am Main 2007.
<i>Nacke, Alois Th.</i>	Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements. In: DStZ 2008, S. 445–453.
<i>Nacke, Alois Th.</i>	Der Gesetzesentwurf zum Jahressteuergesetz 2009. In: DB 2008, S. 1396–1405.
<i>Neubert, Luzius</i>	Finanzmanagement von Nonprofit-Organisationen. Zürich 2007.
<i>Neuhoff, Klaus</i>	Die nicht-rechtsfähige Stiftung unter Lebenden als besonderes Rechtsproblem. In: ZSt 2008, S. 23–32.
<i>Neuhoff, Klaus</i>	Testamentsvollstreckung bei Stiftungen als grundsätzliches Rechtsproblem. In: ZSt 2008, S. 77–79.
<i>Neumann, Steffen</i>	Steuerliche Verbesserungen für das bürgerschaftliche Engagement und die Folgen aus der Stauffer- Entscheidung des EuGH für den Spendenabzug. In: FR 2008, S. 745–751.
<i>Nitsche, Tobias</i>	Der existenzvernichtende Eingriff im Vereinsrecht. Köln 2007.
<i>Oetker, Hartmut</i>	Das Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz als Konkretisierung der Sittenordnung und seine Auswirkungen auf Stiftungen. In: Hoyer/Hattenhauer/Meyer-Pritzl/Schubert (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Jörn Eckert, Baden-Baden 2008, S. 617–638.
<i>Oettler, Frank</i>	Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht und die Europäische Union – Auswirkungen des Urteils des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache Stauffer auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht. Hamburg 2008.
<i>Orth, Manfred</i>	Umwandlungen – Aktuelle Rechtslage bei Beteiligung gemeinnütziger Organisationen. In: Stiftung&Sponsoring 2008, S. 34–35.
<i>Orth, Manfred</i>	Umstrukturierung gemeinnütziger Einrichtungen. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 251–272.
<i>Paqué, Karl-Heinz</i>	Gemeinnützigkeit und Steuerbegünstigung: Neue ökonomische Gedanken zu einem alten rechtlichen Problem. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 1–19.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Passarge, Malte T.</i>	Zur Haftung des Stiftungsvorstands für in der Krise geleistete Zahlungen gem. §§ 92 III, 93 III Nr. 6 AktG analog. In: NZG 2008, S. 605–609.
<i>Pauli, Rudolf</i>	Die Verbrauchsstiftung. In: ZSt 2008, S. 97–103.
<i>Portmann, Wolfgang/ Seemann, Matthias</i>	Die Vereinsautonomie im schweizerischen Recht. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 273–298.
<i>Pues, Lothar/ Scheerbarth, Walter</i>	Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht. 3. Auflage, München 2008.
<i>Rawert, Peter</i>	Von süffigen Parolen, einem dicken Sargnagel und der Philosophie des »Als Ob« – Karsten Schmidt und das Stiftungsrecht. In: Bitter/Lutter/Priester/Schön/Ulmer (Hrsg.), Festschrift für Karsten Schmidt zum 70. Geburtstag, Köln 2009, S. 1323–1339.
<i>Rawert, Peter</i>	Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht – Laudatio zur Verleihung des Helmut-Schippel-Preises 2006 an Dominique Jakob. In: Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht – Tagungsband zur Verleihung des Helmut-Schippel-Preises 2006. Baden-Baden 2008, S. 18–31.
<i>Rawert, Peter</i>	Kapitalerhöhung zu guten Zwecken. Die Zustiftung in der Gestaltungspraxis. In: DNotZ 2008, S. 5–18.
<i>Rawert, Peter</i>	Rezension von: Dominique Jakob, Der Schutz der Stiftung – Die Stiftung und ihre Rechtsverhältnisse im Widerstreit der Interessen, Tübingen 2006. In: DNotZ 2008, S. 77–78.
<i>Repasi, René</i>	Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 17.07.2008 – C 94/07 (Andrea Raccanelli/ Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften e.V.). In: EuZW 2008, S. 532–533.
<i>Reuter, Dieter</i>	Die Durchgriffshaftung beim Verein. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 63–89.
<i>Reuter, Dieter</i>	Das Verhältnis der Vereinsklassenabgrenzung zu den Grenzen wirtschaftlicher Betätigung nach Gemeinnützigkeitsrecht. In: NZG 2008, S. 881–887.
<i>Reuter, Dieter</i>	Die gemeinnützige Stiftung zwischen Staat und Markt. In: Christiana Albertina – Forschungen und Berichte aus der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel. Kiel 2008.
<i>Reuter, Dieter</i>	Der Einfluss des AGG auf die Gründung und Tätigkeit von gemeinnützigen Stiftungen und Vereinen. In: Hanau/Thau/Westermann (Hrsg.), Gegen den Strich – Festschrift für Klaus Adomeit, Köln 2008, S. 595–610.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Reuter, Dieter</i>	(Keine) Durchgriffshaftung der Vereinsmitglieder wegen Rechtsformverfehlung – Anmerkung zu BGH, U. v. 10.12.2007 – II ZR 239/05 – (Kolpingwerk). In: NZG 2008, S. 651–653.
<i>Richter, Andreas</i>	Aktuelle Tendenzen im Stiftungssteuerrecht. In: Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht – Tagungsband zur Verleihung des Helmut-Schippel-Preises 2006. Baden-Baden 2008, S. 69–90.
<i>Richter, Andreas</i>	Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements – Aus- und Wechselwirkungen aktueller Steuerreformen für Stiftungen. In: BB 2008, Heft 16 M1.
<i>Richter, Andreas</i>	Rezension von: Non Profit Law Yearbook 2007, hrsg. von Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt, Birgit Weitemeyer, Köln 2008. In: FR 2008, S. 1078–1079.
<i>Richter, Andreas</i>	Stiftungen in der Gestaltung der Unternehmensnachfolge. In: Verbandsmanagement 2008, S. 34–43.
<i>Richter, Andreas/ Eichler, Anna Katharina/ Fischer, Hardy</i>	Unternehmensteuerreform, Erbschaftsteuerreform, Abgeltungsteuer – Auswirkungen der aktuellen Steuerreformen und Reformvorhaben auf Stifter und rechtsfähige Stiftungen. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 2/2008.
<i>Richter, Andreas/ Gollan, Anna Katharina</i>	Die Stiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge. In: Eiselsberg (Hrsg.), Jahrbuch Stiftungsrecht 2008, Wien 2008, S. 77–90.
<i>Richter, Andreas/ Meyn, Christian/ Koss, Claus</i>	Die Stiftung – Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis. 2. Auflage, Freiburg u.a. 2009.
<i>Richter, Andreas/ Welling, Berthold</i>	Tagungs- und Diskussionsbericht zum 27. Berliner Steuergespräch mit dem Thema »Steuerliche Anreize für gemeinwohlorientiertes Engagement Privater«. In: FR 2008, S. 761–762.
<i>Richter, Andreas/ Welling, Berthold</i>	Tagungsbericht: Steuerliche Anreize für gemeinwohlorientiertes Engagement Privater. Tagungs- und Diskussionsbericht zum 27. Steuergespräch. In: ZErB 2008, S. 313–314.
<i>Risch, Ben Michael</i>	Das Jahressteuergesetz 2009 – für Stiftungen bedeutsame Änderungen. In: ZSt 2008, S. 73–76.
<i>Risch, Ben Michael</i>	Die unselbständige örtliche Stiftung in Hessen im Zeichen des neuen kommunalen Rechnungs- und Steuerungssystems. In: ZSt 2008, S. 104–119.
<i>Roth, Gregor</i>	Unternehmenssteuerreform 2008: Widerspruch zum Spendenabzug des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements. In: FR 2008, S. 209–217.
<i>Röthel, Anne</i>	Stiftungserbrecht statt Staatserbrecht? In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 189–208.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Röhbel, Hans Robert/ Konold, Robert</i>	Umsatzsteuer im Sponsoring. In: DStR 2009, S. 15–20.
<i>Säcker, Franz Jürgen</i>	Gesetzliche und satzungsmäßige Grenzen für Spenden und Sponsoringmaßnahmen in der Kapitalgesellschaft. In: BB 2009, S. 282–286.
<i>Saenger, Ingo/ Werner, Olaf (Hrsg.)</i>	Die Stiftung. Recht, Steuern, Wirtschaft. Berlin 2008.
<i>Sandberg, Berit/ Mecking, Christoph</i>	Vergütungssysteme in Stiftungen: Personen-, funktions- oder leistungsorientiert? In: ZSt 2008, S. 139–144.
<i>Sandberg, Berit/ Mecking, Christoph</i>	Vergütung haupt- und ehrenamtlicher Führungskräfte in Stiftungen – Die Ergebnisse der Vergütungsstudie 2007. Essen 2008.
<i>Schauhoff, Stephan</i>	Stiftungen in der Unternehmensnachfolge. In: UbG 2008, S. 308–315.
<i>Schauhoff, Stephan/ Kirchhain, Christian</i>	Gemeinnützigkeit im Umbruch durch Rechtsprechung. Anmerkungen zu BFH vom 18.9.2007 I R 30/06 und zu BFH vom 19.12.2007 I R 15/07 sowie Replik zu Heger DStR 2008, S. 807. In: DStR 2008, S. 1713–1718.
<i>Scheerbarth, Walter/ Pues, Lothar</i>	Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht. 3. Auflage, München 2008.
<i>Schewe, Markus/ Andrick, Bernd/ Hellmig, Gerd/ Janitzki, Axel/ Muscheler, Karlheinz (Hrsg.)</i>	Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen. 1. Jahrgang 2007. Frankfurt am Main 2007.
<i>Schick, Stefan</i>	Die Betriebsaufspaltung unter Beteiligung steuerbegünstigter Körperschaften und ihre Auswirkungen auf die zeitnahe Mittelverwendung. In: DStZ 2008, S. 893–896.
<i>Schiffer, Jan K.</i>	»Stiftung für jedermann«. In: ErbR 2008, S. 334–338.
<i>Schiffer, Jan K.</i>	Mittelbeschaffung bei gemeinnützigen Körperschaften: Ein Ruf gegen die Rechtsunsicherheit durch die »Geprägetheorie«. In: BB 2008, S. 2432–2436.
<i>Schindler, Ambros/ Meyn, Barbara</i>	Himmelhoch jauchzend – zu Tode betrübt. Auswirkungen der Abgeltungssteuer auf den reformierten Spendenabzug. In: Stiftung&Sponsoring 2008, S. 32–33.
<i>Schmidt, Karsten</i>	Anmerkung zu BGH, U. v. 24.9.2007 – II ZR 91/06 (Zulässigkeit einer Sonderumlage im eingetragenen Verein). In: JuS 2008, S. 183–184.
<i>Schnurbein, Georg von</i>	Stiftungen als Motor des Wandels im Nonprofit-Sektor: Fallbeispiele zu Transformationen von Vereinen in Stiftungen. In: ZSt 2008, S. 120–123.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Scholz, Uwe/ Gartboff, Nina</i>	Sponsoring von Sportvereinen jetzt steuerpflichtig? Zugleich Anmerkung zu BFH-Urteil vom 7.11.2007 – I R 42/06. In: BB 2008, S. 1148–1152.
<i>Schröder, Friedrich</i>	Die steuerpflichtige und steuerbegünstigte GmbH im Gemeinnützigkeitsrecht. In: DStR 2008, S. 1069–1077.
<i>Schubert, Claudia</i>	Der außerordentliche Finanzbedarf des eingetragenen Vereins: Möglichkeiten und Grenzen seiner Finanzierung; zugleich eine Besprechung der Entscheidung des BGH vom 24.9.2007. In: WM 2008, S. 1197–1204.
<i>Schütz, Robert</i>	Die Besteuerung ausländischer, insbesondere liechtensteinischer Familienstiftungen und ihrer Begünstigten in Deutschland. In: DB 2008, S. 603–607.
<i>Schwacke, Johannes</i>	Zum Mindestkapital bei rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts. In: NZG 2008, S. 248–252.
<i>Schwake, Johannes</i>	Kapital und Zweckerfüllung bei Unternehmensstiftungen. Hamburg 2008.
<i>Seemann, Matthias/ Portmann, Wolfgang</i>	Die Vereinsautonomie im schweizerischen Recht. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 273–298.
<i>Seer, Roman</i>	Entnahme zum Buchwert bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine gemeinnützige GmbH oder Stiftung. Zur Reichweite des sog. Buchwertprivilegs des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 5 EStG. In: GmbHR 2008, S. 785–791.
<i>Seifart, Werner/ Campenhausen, Axel von (Hrsg.)</i>	Handbuch des Stiftungsrechts. München 2009.
<i>Seltmann, Werner</i>	Rechtsfolgen der wirtschaftlichen Betätigung von Idealvereinen: Bemerkungen zur Kolpingwerk-Entscheidung des BGH vom 10.12.2007, II ZR 239/05. In: DStR 2008, S. 1443–1446.
<i>Seyfarth, Sabine</i>	Die Geltungsberechtigung der staatlichen Stiftungsaufsicht über privatnützige Stiftungen und Stiftungen mit internen Kontrollmechanismen. In: ZSt 2008, S. 145–150.
<i>Siems, Harald</i>	Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht – Grußwort. In: Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht – Tagungsband zur Verleihung des Helmut-Schippel-Preises 2006. Baden-Baden 2008, S. 11–14.
<i>Steiner, Matthias Günter</i>	Die Klöster und ihr Wirken – eine der Wurzeln des StiftungsweSENS? Jena 2008.
<i>Tesfaiesus, Awet/ Bockamp, Guido</i>	Der Stiftungssitz nach der GmbH-Reform – Freiheit für das Kapital? In: ZSt 2008, S. 124–127.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Thiele, Dominic/ Krause, Nils</i>	Die Reichweite der Stifterfreiheit bei der Anerkennung von Stiftungen. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 133–147.
<i>Thoma, Katrin</i>	Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht – Aktuelle Beratungsaspekte. In: ErbStB 2009, S. 11–15.
<i>Trüg, Gerson</i>	Vorteilsgewährung durch Übersendung von WM-Gutscheinen – Schützt Sponsoring vor Strafe? In: NJW 2009, S. 196–198.
<i>Volkholz, Thorsten</i>	Geltung und Reichweite der Privatautonomie bei der Errichtung von Stiftungen – Die Weiterentwicklung des Stiftungsrechts nach Neufassung der §§ 80 bis 88 BGB durch das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts zum 1. September 2002. Kiel 2007.
<i>Wagner, Jürgen</i>	Neues Stiftungsrecht in Liechtenstein – Weitere Schritte zur Reform. In: RIW 2008, S. 773–780.
<i>Waiblinger, Frieder</i>	Haben die rechtlichen Vorgaben bei gemeinnützigen Stiftungen eine Auswirkung auf den Risikograd des angelegten Vermögens? In: ZSt 2008, S. 151–160.
<i>Weber, Jörg-Andreas/ Zürcher, Thomas</i>	Keine Schenkungsteuerbarkeit der Übertragung von Vermögen auf eine liechtensteinische Familienstiftung als (unechte) Treuhänderin: Bemerkung zum Urteil des BFH vom 28.6.2007, II R 21/05. In: DStRE 2008, S. 803–807.
<i>Weitemeyer, Birgit</i>	Die Zulässigkeit von Haftungsbeschränkungen im Recht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts. In: Bitter/Lutter/Priester/Schön/Ulmer (Hrsg.), Festschrift für Karsten Schmidt zum 70. Geburtstag, Köln 2009, S. 1693–1708.
<i>Weitemeyer, Birgit</i>	Tief verwurzelte Selbstlosigkeit – Die Grundlagen des Altruismus und die Rolle des Rechts. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln u.a. 2008, S. 45–61.
<i>Weitemeyer, Birgit</i>	Evolutionär. Die Grundlagen des Altruismus. In: Stiftung&Sponsoring 2008, S. 26–28.
<i>Weitemeyer, Birgit</i>	Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilfenrechts. In: FR 2009, S. 1–15.
<i>Weitemeyer, Birgit</i>	Die Bürgerstiftung – Rechtsform und Reformbedarf? In: Hoyer/Hattenhauer/Meyer-Pritzl/Schubert (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Jörn Eckert, Baden-Baden 2008, S. 967–984.
<i>Welling, Berthold/ Richter, Andreas</i>	Tagungs- und Diskussionsbericht zum 27. Berliner Steuergespräch mit dem Thema »Steuerliche Anreize für gemeinwohlorientiertes Engagement Privater«. In: FR 2008, S. 761–762.

<b>Autor</b>	<b>Titel/Fundstelle</b>
<i>Welling, Berthold/ Richter, Andreas</i>	Tagungsbericht: Steuerliche Anreize für gemeinwohlorientiertes Engagement Privater. Tagungs- und Diskussionsbericht zum 27. Steuergespräch. In: ZERb 2008, S. 313–314.
<i>Werner, Almut</i>	Die Struktur der unselbständigen Stiftung Teil 1: Grundlegendes. In: ZSt 2008, S. 51–57.
<i>Werner, Olaf</i>	Die Struktur der unselbständigen Stiftung Teil 2: Einzelprobleme. In: ZSt 2008, S. 58–62.
<i>Werner, Olaf</i>	Grenzen der Gestaltungsfreiheit in Stiftungssatzungen – insbesondere solcher mit Ziel der Möglichkeit späterer Änderungen. In: Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht – Tagungsband zur Verleihung des Helmut-Schippel-Preises 2006. Baden-Baden 2008, S. 49–68.
<i>Werner, Olaf/ Saenger, Ingo (Hrsg.)</i>	Die Stiftung. Recht, Steuern, Wirtschaft. Berlin 2008.
<i>Werner, Rüdiger</i>	Zur Internationalen Mobilität der Stiftung. In: ZSt 2008, S. 17–22.
<i>Winbeller, Stefan</i>	Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2007. In: DStZ 2008, S. 281–291.
<i>Zumbühl, Philipp/ Michalski, Silke/ Beck, Geri/ Lustenberger, Daniel</i>	Zur betriebswirtschaftlichen Orientierung von gemeinnützigen Stiftungen – Ergebnisse einer explorativen empirischen Studie. In: ZögU 2008, S. 4–18.
<i>Zürcher, Thomas/ Weber, Jörg-Andreas</i>	Keine Schenkungsteuerbarkeit der Übertragung von Vermögen auf eine liechtensteinische Familienstiftung als (unechte) Treuhänderin: Bemerkung zum Urteil des BFH vom 28.6.2007, II R 21/05. In: DStRE 2008, S. 803–807.

## Autorenverzeichnis

<i>Dr. Jörg Alvermann</i>	Streck Mack Schwedhelm Rechtsanwälte und Fachanwälte für Steuerrecht Wilhelm-Schlombs-Allee 7–11 50858 Köln
Prof. Dr. <i>Michael Fehling</i> , LL.M. (Berkeley)	Lehrstuhl Öffentliches Recht III Öffentliches Recht mit Rechtsvergleichung Jungiusstraße 6 20355 Hamburg
<i>Anika Gilberg</i> , LL.B.	Bucerius Law School Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen Jungiusstraße 6 20355 Hamburg
Dr. <i>Anna Katharina Gollan</i>	P+P Pöllath + Partners Potsdamer Platz 5 10785 Berlin
<i>Matthias Grigoleit</i>	Dernauerstraße 21 22047 Hamburg
Dr. <i>Marcus Helios</i>	Flick Gocke Schaumburg, Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Johanna-Kinkel-Str. 2–4 53175 Bonn
Prof. Dr. <i>Monika Jachmann</i>	Richterin am Bundesfinanzhof Am Feldkreuz 2A 82467 Garmisch-Partenkirchen
Prof. Dr. <i>Dominique Jakob</i> , M.I.L. (Lund)	Lehrstuhl für Privatrecht Universität Zürich Rechtswissenschaftliches Institut Treichlerstraße 10 CH 8032 Zürich
Univ.-Prof. Dr. <i>Susanne Kals</i> , LL.M (Florenz)	Institut für Zivil- und Unternehmensrecht Wirtschaftsuniversität Wien Althanstraße 39–45 A 1090 Wien
Dr. <i>Nils Krause</i> , LL.M. (Durham)	White & Case LLP Jungfernstieg 51 (Prien-Haus) 20354 Hamburg

*Autorenverzeichnis*

<i>Martin Mager, LL.B.</i>	Bucerius Law School Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen Jungiusstraße 6 20355 Hamburg
<i>Matthias Peukert, LL.B., LL.M.</i> (Canterbury)	Bucerius Law School Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen Jungiusstraße 6 20355 Hamburg
Prof. Dr. <i>Ulrich Segna</i>	Juniorprofessor für Zivilrecht mit dem Schwerpunkt deutsches und europäisches Gesellschaftsrecht im House of Finance der Goethe-Universität Campus Westend – Grüneburgplatz 1 60323 Frankfurt am Main
Bundesverfassungsrichter a.D. Prof. Dr. <i>Udo Steiner</i>	Juristische Fakultät der Universität Regensburg Universitätsstraße 31 93053 Regensburg
Prof. Dr. <i>Birgit Weitemeyer</i>	Bucerius Law School Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen Jungiusstraße 6 20355 Hamburg
Dr. <i>Reinmar Wolff</i>	Institut für Verfahrensrecht Philipps-Universität Marburg Universitätsstraße 6 35037 Marburg
Univ.-Ass. Dr. <i>Johannes Zollner</i>	APART Stipendiat am Institut für Zivil- und Unternehmensrecht Wirtschaftsuniversität Wien Althanstraße 39–45 A 1090 Wien

# Sachregister

DR. GREGOR ROTH

## A

- Abgeltungsteuer S. 110, 197
- Abschlussprüfer S. 158 f.
- Abschmelzungsmodell S. 179
- ADAC-Urteil S. 40, 47 f., 50, 52
- Allgemeinheit
  - ausländische S. 92, 94
  - Förderung S. 12, 92 f.
  - inländische S. 92
- Amtslöschung S. 42
- Anerkennung (ausländische Stiftung) S. 209
- Ansehensförderung S. 93 ff., 101
- Anstalt S. 136, 147
- Anwendungserlass Abgabenordnung S. 196
- Arbeitnehmereigenschaft S. 185, 193
- Arbeitnehmerfreizügigkeit S. 185
- Arbeitnehmermitbestimmung S. 159, 168 f.
- Arbeitsvertrag S. 186
- ärztliche Nofallpraxis S. 200
- AStA S. 193 f.
- Auffang-Rechtsregime S. 133 f.
- Aufnahmegebühr S. 60
- Aufsichtsrat S. 159, 168 ff.
  - Arbeitnehmermitbestimmung S. 159, 168 f.
  - Aufgaben S. 159, 168 f.
  - Bestellung S. 170, 172
  - fakultativer S. 168 ff.
  - Informationsrecht S. 168
  - Inkompatibilität S. 168
  - Kompetenz S. 160, 171
  - zustimmungspflichtige Geschäfte S. 159, 168 f.
- ausbildungsbegleitende Hilfe S. 202
- Ausfallhaftung S. 176
- Auslandsspende S. 89 ff.
  - Nachweis S. 93
  - struktureller Inlandsbezug S. 92, 95 ff., 101, 177
  - steuerliche Abzugsfähigkeit S. 90 f., 97 ff., 177
- Ausschließlichkeitsgebot (§ 56 AO) S. 75, 78, 83 ff.
  - Mittelbeschaffungsbetrieb S. 84
  - Mindestausschüttungspflicht S. 84

Ausschüttung S. 110

## B

- Begünstigter S. 161 f., 163, 165 f.
  - Antragsrecht auf Abberufung/Bestellung von Organmitgliedern S. 162
  - Auskunftsrecht S. 161
  - Beschlusskontrolle S. 162, 164
  - Einsichtsrecht S. 161
  - individualisierter S. 163
  - Kontrollinteresse S. 163 f., 166
  - Kontrollrecht S. 161 f., 164, 165 f.
  - potentieller S. 162, 163, 166
- Begünstigungsverbot S. 109, 115, 125
- Behaltefrist S. 179
- Beihilfeverbot S. 89
- Belastungsgleichheit S. 1
- Bemessungsmaßstab S. 56, 177
- Beschlussanfechtung S. 183, 207
- Besteuerungsgleichheit S. 17
- Betriebsausgaben S. 104 f., 107 ff., 119, 189
  - Abgrenzung zur Spende S. 107 f.
  - Abzugsfähigkeit S. 105, 108
  - Definition S. 105
  - Sponsoring S. 108
- Betriebsvermögen S. 177
  - Übertragung S. 178 f.
  - Wahlrecht S. 179
- Bindungswirkung
  - faktische S. 141
- Blutspendendienst S. 203
- Bürgergesellschaft S. 16 ff.

## C

Corporate Governance S. 80

## D

- Dachverband (siehe Vereinsverband)
- Daseinsvorsorge S. 146
- Demokratieprinzip S. 138, 142 ff.
- demokratische
  - Kontrolle S. 136
  - Legitimation S. 130, 131, 138 ff., 144, 150
- Destinatär (siehe Begünstigter)

- Deutsches Rotes Kreuz S. 25 f.  
 – Gliederung S. 25  
 – Kreisverband S. 32  
 – Ortsverband S. 32  
 – Struktur S. 26  
 – Vermögenszuordnung S. 31  
 Dienstleistungsfreiheit S. 90, 97, 176  
 Diskriminierungsverbot S. 96, 185 f.  
 Dritter Sektor S. 16 f., 86, 133, 175, 178  
 Drittland S. 98  
 Drittvergleich S. 106  
 Durchgriffshaftung S. 39, 41 f., 43 f., 51 f.  
 – umgekehrte S. 207
- E**  
 E-Mail-Werbung S. 183  
 Ehrenamt S. 6, 26, 39  
 – Aufwandsentschädigung S. 192  
 – Freistellungsanspruch von Arbeitnehmern S. 202  
 – Haftung im S. 179 f.  
 – Voraussetzungen S. 192, 193  
 eigenwirtschaftliche Zweckverfolgung S. 70 f., 77 ff., 81  
 – zulässiger Umfang S. 73 ff., 79  
 Einschätzungsspielraum S. 140  
 Eintrittsgebühr S. 58  
 Erbschaftsteuer  
 – 7 Jahre-Modell s. 179  
 – 10 Jahre-Modell S. 179  
 Erbschaftsteuerreformgesetz 2008 S. 177 ff.  
 Ersparnis eigener Aufwendungen S. 109 f.  
 Europarecht S. 90 ff.  
 Existenzvernichtungshaftung S. 51
- F**  
 Familienstiftung S. 162, 178, 194, 195, 196  
 Flucht aus dem öffentlichen Recht S. 134  
 Fonds S. 198  
 Förderkörperschaft  
 – inländische S. 100  
 Formenmissbrauch ( siehe Rechtsformmissbrauch)  
 Formenwahlfreiheit (siehe Rechtsformwahlfreiheit)  
 Foundation Governance S. 156, 161 ff., 168, 174  
 Freiheit  
 – Sicherung S. 132  
 – Sphären S. 132  
 freiwilliges soziales Jahr S. 201  
 Freizeitverein S. 13
- Fremdspendenvergleich S. 104, 114, 117 ff., 125, 126, 195  
 – Zuwendung an den Gesellschafter S. 120  
 – rechtspolitische Bewertung 120 f.  
 Fremdvergleich (siehe Drittvergleich)  
 Fundraising S. 100
- G**  
 Gebührenbefreiung gemeinnütziger Organisation S. 184  
 gemeinnützige Zweckverfolgung S. 15, 74, 76 ff., 83, 86, 120, 154  
 Gemeinnützigkeit  
 – ärztliche Notfallpraxis S. 200  
 – Freizeitgemeinnützigkeit S. 13  
 – Freizeitvereine S. 13, 15  
 – Gebührenbefreiung S. 184  
 – Gegenseitigkeitsprinzip S. 96  
 – Gewinnerzielung S. 70 f., 74, 77, 85  
 – Gewinnthesaurierung S. 74, 83 f.  
 – Jugendarbeit von Sportvereinen S. 13  
 – länderübergreifende S. 96  
 – Mittelverwendung (siehe Mittelverwendung)  
 – Rechtfertigungsmodell S. 12  
 – Selbstlosigkeit S. 70, 73, 77 f., 80 f., 83, 85  
 – Sport S. 12 ff.  
 – Sportverein S. 15  
 – Staatssubstitution S. 5, 14 ff.  
 – Unmittelbarkeitsgrundsatz S. 201  
 – Unterstützung anderer Körperschaften S. 199  
 – Verbot der Vermögensmehrung als Selbstzweck S. 70 f., 74  
 – Vertrauenswürdigkeit S. 85  
 – Wettbewerbsverzerrungen S. 13, 81 f.  
 Gemeinwohl dienende Tätigkeiten S. 62 f.  
 gemischtwirtschaftliche Unternehmen S. 136 f., 144 f.  
 Geprägetheorie S. 69 ff.  
 – Anwendungsbereich S. 73  
 – Gesamtbetrachtung S. 72  
 – Rechtsunsicherheit S. 78 f.  
 – Umfang wirtschaftlicher Betätigung S. 72  
 – Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen S. 81  
 Gesamtrechtsordnung S. 132  
 Gesamtsteuerbelastung S. 81, 110  
 Gesamtverein 24 ff.  
 – Abgrenzung zum Vereinsverband S. 24  
 – Aufbau S. 25  
 – Hauptverein S. 27 ff.

- selbständige Untergliederung S. 26 ff.
  - Geschäftsleiter
    - ordentlicher und gewissenhafter S. 119 f.
  - Gesellschafter
    - Geschäftsführer S. 104
    - Vermögensmehrung S. 106, 109 f.
  - Gesellschaftsverhältnis
    - Veranlassung durch S. 106, 109 ff., 114 ff., 117 ff.
  - Gesetzesbindung S. 139
  - Gesetzesvorbehalt S. 148
  - Gewerbesteuerpflicht
    - Krankentransporte/Rettungsdienste S. 186 f.
  - Gewinnausschüttung (verdeckte) S. 77, 103 ff.
    - Abgrenzung zur Spende S. 109 ff.
    - Ansehenserhöhung S. 112
    - Beispiele S. 107, 126 ff.
    - Definition S. 106 f.
    - nahestehende Person (siehe nahestehende Person)
    - Spenden als S. 103 ff., 125 ff., 188 f., 195
    - Spendenabzugsberechtigung S. 122 f.
    - Steuerpflichtigkeit S. 121 ff.
    - Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis S. 106, 109 ff., 114 ff., 117 ff.
    - Vorteilsgewährung S. 109 f., 111, 125
    - Zurechnung S. 121 f.
  - Gewinnverteilungsbeschluss S. 124
  - Gläubigerschutz S. 48, 49, 51
  - grenzüberschreitende Betätigung S. 92, 97
  - Großspende S. 197
  - Großverein S. 25
    - Rechnungslegungs- und Publizitätspflicht S. 50
  - Grundrechtsrelevanz S. 141
- H**
- Haftung
    - im Ehrenamt S. 179 f.
  - Haftungsdurchgriff (siehe Durchgriffshaftung)
  - Handlungsrationalität S. 132
  - Hauptverein S. 27 ff.
    - Haftung S. 34
  - Haushaltsführung (im Verein) S. 22
  - Haushaltsgesetz S. 143
  - Haushaltsgesetzgeber S. 143
  - Haushaltsplan S. 31
  - Haushaltsrecht (siehe parlamentarisches Budgetrecht)
- Hoheitsverwaltung S. 139, 141, 146
- I**
- Idealverein S. 43 ff., 48, 86, 183
  - ideelle Betätigung S. 71 f.
    - Nichtrauchererschutzzumgehungsverein S. 184
    - Vereinnahmung von Fördergeldern S. 183
  - Informationsasymmetrien S. 85
  - Inkompatibilität S. 168
  - Inländerbegünstigung S. 94
  - Inlandsbezug (siehe Auslandsspende)
  - Inlandsspende S. 101
  - Insichprozess S. 23, 35
  - institutional choice S. 134, 150
- J**
- Jahresabschluss S. 157, 159
  - Jahressteuergesetz 2009 S. 91 ff., 176 f.
  - Jundt (Urteil) S. 90, 97, 176 f.
- K**
- Kapitalertragsteuer S. 79, 81
  - Kapitalverkehrsfreiheit S. 90, 98
  - Kautelarjurisprudenz S. 131
  - Kennemer Golf & Country Club (Urteil) S. 58 ff.
  - Kolpingwerk Sachsen e.V. (Urteil) S. 39 ff., 87
  - Kontrolldefizit S. 153 ff.
    - Beseitigung S. 165 ff.
    - strukturelles S. 156, 163 ff.
  - Kontrolle (Privatstiftung) durch
    - Aufsichtsbehörde S. 157, 165
    - Aufsichtsrat S. 159 f., 168 ff.
    - fakultative Stiftungsorgane S. 170 f.
    - Firmenbuchgericht S. 157, 170
    - Foundation Governance S. 156
    - gesetzliche Stiftungsorgane S. 158 f.
    - Gestaltungsmöglichkeiten S. 165 ff.
    - konkret Begünstigter S. 161 f., 163 f.
    - potentiell Begünstigter S. 162, 164
    - Publizität S. 157 f., 173
    - Sonderprüfer S. 160
    - Stifter S. 167 f.
    - Stiftungsprüfer S. 159 f.
    - Transparenz S. 157 f.
  - Kontrollinteresse S. 163 f.
  - Konzernabschluss S. 157
  - körperschaftliche Verfassung S. 27
  - Korrespondenzprinzip S. 107
  - Krankentransporte/Rettungsdienste Gewerbesteuerpflicht S. 186 f.

**L**

- Lagebericht S. 50, 159, 161
- Legitimations (siehe auch demokratische Legitimation)
  - -anforderungen S. 140 f.
  - -kette S. 139
  - -mix S. 140
  - -modell S. 139
  - -modus S. 140, 150
  - -niveau S. 139, 141 f., 150
  - -verantwortung S. 144
  - Output-Legitimation S. 140, 142
- Lehrbeauftragter S. 176

**M**

- Mehrheitsgesellschafter S. 104
- Mehrwertsteuerrichtlinie S. 186, 188, 189
- Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSysRL) S. 62 ff.
  - Anwendungsvorrang S. 63 f.
- Mindestausschüttung S. 84 f.
- Mitgliedschaft
  - Ausschluss S. 22
  - Austritt S. 22
  - Darlehen S. 182 f.
  - Eintrittsgebühr S. 58
  - gestufte Mehrfachmitgliedschaft S. 25
  - Kündigung S. 182
- Mitgliedsbeitrag
  - Bemessungsgrundlage S. 56
  - echter S. 55, 57, 61, 64, 208
  - Jahresbeitrag S. 58
  - korporationsrechtliche Pflicht S. 182
  - nicht abziehbarer S. 111
  - Pauschalbetrag S. 58
  - Sonderausgabenabzug S. 176
  - Staffelbeitrag S. 56
  - Steuerbarkeit S. 55 ff.
  - Umsatzsteuerpflicht S. 55. ff.
  - unechte S. 56, 61, 64, 208
- Mitgliedstaat S. 62 f., 95 ff., 98, 189 f., 196
- Mittelbeschaffungsbetrieb S. 75 f., 79, 84, 113, 126
  - Austauschbarkeit S. 80, 84
- Mittelerzielung S. 76 f., 80, 84.
- Mittelverwendung S. 70 f., 82, 155
  - gemeinnützige S. 75
  - im Ausland S. 99 f.
  - Maßgeblichkeit S. 76 f., 80
  - Nachweis S. 98 ff.
  - zeitnahe S. 70 f., 74, 76 f., 98, 100, 115 f.
- Mittelweiterleitung S. 99, 199, 201

Mustersatzung S. 26

**N**

- nahestehende Person S. 107, 109, 113
  - gemeinnützige Organisation als S. 114 ff.
  - Zurechnung von Leistungen an S. 121 f.
- Namenswahrheit (Verein) S. 184
- nebenberufliche Tätigkeit S. 90, 176, 198
- Nebentätigkeitsprivileg S. 39, 41, 43, 86 f.
  - kapitalistische Tochtergesellschaft S. 47 f.
  - Kontrolle durch Aufsichtsbehörde S. 44
  - Kontrolle durch Konkurrenten S. 50
  - Kontrolle durch Mitglieder S. 50
  - Konturenlosigkeit S. 43
  - Überschreitung S. 44, 50
- Nichtraucherschutzumgehungsverein (Eintragungsfähigkeit) S. 184
- Numerus clausus der Rechtsformen S. 136

**O**

- öffentliche Hand 130 ff.
  - Aufgabenerfüllung S. 133, 145
  - institutional choice S. 134, 150
- öffentlicher Zweck S. 129
- Organisationsformen (siehe auch Rechtsformenwahlfreiheit)
  - öffentlich-rechtliche S. 134
- Organisationsrecht
  - demokratisches Kontrollmittel S. 133
  - Struktursteuerung S. 133
- Output-Legitimation S. 140, 142

**P**

- parlamentarische Budgetrecht S. 142 f., 150
  - Einkommensstiftung S. 142 f., 146, 150
  - langfristige Finanzierungspflicht S. 143, 150
  - staatliche Anschubfinanzierung S. 143, 148
  - Vermögensstiftung S. 142 f., 146
- patronaler Wohlfahrtsfonds S. 208
- Persche (Urteil) S. 91, 97 ff.
- Personalfürsorgestiftung S. 208
- Prinzipal Agent Theorie S. 156
- Privatautonomie S. 132, 134, 150
- Privatstiftung S. 153 ff.
  - Änderungen S. 157, 167, 170
  - Arbeitnehmermitbestimmung S. 159
  - Aufsichtsrat (siehe Aufsichtsrat)
  - ausschüttungsresistentes Mindestvermögen S. 155
  - Begünstigte (siehe Begünstigter)
  - Entstehung S. 157

- Erscheinungsformen gemeinnütziger S. 162 ff.
  - Gestaltungsfreiheit S. 154, 167
  - Inkompatibilitätsvorschriften S. 160 f., 171
  - Kontrolldefizit S. 156
  - Kontrolle (siehe Kontrolle)
  - Mittelverwendung S. 155
  - Organabberufung S. 160, 172
  - Organe S. 155, 170 ff.
  - Pflichtprüfung S. 155
  - Sonderprüfung S. 157, 159
  - Stiftungsaufsicht S. 154 f.
  - Stiftungsprüfer S. 158
  - Stiftungsvorstand S. 158
  - Stiftungszweck S. 155
  - Vertretungsbefugnis S. 158
  - Vorstiftung S. 157
  - Weisungsrecht S. 173
  - Widerrufsrecht S. 167
  - Private-Public-Partnership S. 131, 136, 144, 147
- Q**
- qualifiziert faktischer Konzern S. 51
- R**
- Rechtsfähigkeit S. 23, 27, 34 ff., 154
- Amtslöschung S. 42
  - Entziehung S. 42, 46 f.
  - öffentlich-rechtliche S. 147 f.
  - Untergliederung S. 24, 26 ff., 31
  - Verleihung S. 26 f., 148
- Rechtsformkontrolle S. 44, 45 ff.
- Ermessensspielraum S. 45, 47
  - Informationsdefizite S. 49 f.
  - Privatisierung S. 50 f.
  - Reform S. 49
  - Registergericht S. 45
  - Verwaltungsbehörde S. 45
  - Verwaltungspraxis S. 46 f.
- Rechtsformmissbrauch S. 40 ff., 130, 134, 136, 146, 147, 149
- verdeckter S. 45
- Rechtsformverfehlung (siehe Rechtsformmissbrauch)
- Rechtsformwahlfreiheit S. 130, 147, 149
- Auswahlermessen S. 135, 148, 149
  - Grundrechtsbindung S. 134
  - Kriterien S. 133, 135 f., 144 f.
  - unbeschränkte S. 131
- Rechtsfortbildung S. 42
- Rechtsträger S. 23 ff., 154
- nicht rechtsfähiger Verein S. 23 ff., 26 ff.
  - Untergliederung S. 24, 26 ff., 31
- Regelungsdichte S. 154
- Register spendenbegünstigter Organisationen S. 101
- Regress S. 176
- Revisionspflicht S. 205
- eingeschränkte S. 205
  - Größenabhängigkeit der S. 205
- S**
- Sammlungsgesetz Rheinland-Pfalz S. 185
- Satzung S. 22 ff., 28, 44, 104, 112, 115, 178, 180, 182, 183, 184
- Satzungsänderung S. 148, 165
- satzungsgemäßer Zweck S. 17, 44, 55, 57, 61, 69, 71 ff.
- Satzungshoheit S. 28
- Schiedsverfahren S. 36 f.
- Schlüsselkompetenzen S. 5
- Schuldversprechen S. 181 f.
- Sonderausgabenabzug S. 110, 123 f., 126, 176 f., 194, 198, 200
- Sonderprüfer S. 160
- Sonderprüfung S. 160
- Sozialkapital S. 16 ff.
- Sparkassen-Stiftung S. 159
- Spartenverein (siehe Verein)
- Spende
- Abgrenzung zu Betriebsausgaben S. 107 f.
  - Abgrenzung zur verdeckten Gewinnausschüttung S. 109 ff.
  - Angemessenheit S. 118
  - Auslandsspenden (siehe Auslandsspenden)
  - Definition S. 106, 199
  - Eintrittsspende S. 111
  - Empfänger S. 104
  - Fremdspende S. 104, 117
  - Gewährträgerspende S. 116
  - Inlandsspende S. 101
  - Kleinspende S. 101
  - Motivation S. 107 f., 116
  - Siegprämie S. 194
  - unter Auflage S. 112 f., 126
  - Unternehmensspende S. 103, 110, 120,
  - Verzichtsspende S. 123
- Spendenabzug S. 91, 104, 106, 110 f., 123
- Beschränkung S. 100, 119
  - fiskalische Effekte S. 100
  - grenzüberschreitender S. 100 f.
  - Höchstgrenze S. 111, 118
  - Internationalisierung des S. 99

- Siegprämie S. 194
- Überwachung S. 99
- Umgehung S. 119, 125 f.
- verdeckte Gewinnausschüttung S. 103 ff.
- Verzichtsspende S. 123
- Vortrag S. 108
- wirtschaftliche Belastung S. 123
- Spendenbescheinigung S. 104, 108, 123, 124 f., 176, 189
- Haftung für unrichtige S. 78, 176
- Spendenverhalten S. 114
- Sponsoring S. 108, 192
- Steuerpflicht S. 187, 203
- wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb S. 187
- Sport
- Behindertensport S. 6
- Breitensport S. 2, 15
- Denksport S. 2
- Ethik des Sports S. 5 f
- Förderung des Sports S. 13
- Freizeitgestaltung S. 15
- Gemeinnützigkeit S. 1, 8 f., 12 ff.
- Gemeinwohlfunktion S. 5 f.
- Gesundheitssport S. 1, 7 f.
- Hochleistungs- und Spitzensport S. 1, 3
- Integrationswirkung S. 7, 12
- Manipulation S. 5 f.
- Persönlichkeitsbildung durch S. 6
- professioneller S. 8 ff.
- Risikosport S. 7 f.
- Schulsport S. 8
- Staatsnützigkeit S. 4
- Staatssubstitution S. 5, 14 ff.
- Veranstaltung S. 3 f., 59, 188, 191, 200
- Verhältnis zum Staat S. 4
- Sportförderung S. 13
- Kompetenz S. 3
- Staatsaufgabe S. 3, 14 f.
- Staatszielbestimmung S. 2 f.
- sportliche Veranstaltung S. 3 f., 59, 188, 191, 200
- staatliche Kernaufgaben S. 146
- Staatsaufgabe
- Reduktion S. 14
- Sportförderung S. 3, 14 f.
- Substitution von S. 5, 14 ff.
- Staatseinfluss S. 143 f.
- Staatsentlastung S. 93, 98
- Staatsferne S. 145, 150
- Staatssubstitution S. 5, 14 ff.
- Stauffer (Urteil) S. 90 ff., 96 ff., 177
- Steuerbelastung S. 110
- Steuerenklaven S. 16, 17
- Steuererleichterung S. 17, 93
- Steuerinländer S. 98, 99, 101
- Steuerneutralität S. 186
- Steuerpflicht
- beschränkte S. 99, 101, 177
- Veräußerungsgewinn einbringungsgeborener Anteile S. 190 f.
- Steuersubstitut S. 14 ff.
- Steuersubvention S. 16
- Steuervergünstigung S. 11, 16, 98 f.
- ausländische Körperschaft S. 90, 98
- europäisches Beihilfeverbot S. 89
- Steuervorteil S. 110
- Stipendium S. 163
- Stipendiat S. 185
- Stifter S. 115
- Gestaltungsspielraum S. 154
- öffentliche Hand als S. 130, 133, 144 ff.
- Stifterspleen S. 116
- Stiftung S. 112, 115
- Aufhebung S. 145 f.
- Aufsicht S. 155, 209
- Aufsichtsbehörde S. 142
- Autonomie S. 130, 136 f., 145
- Behebung von Organisationsmängeln S. 207
- Beherrschung S. 137, 144
- Buchführungspflicht S. 206
- Grundrechtsbindung S. 136 f.
- Grundrechtsberechtigung S. 136 f., 148
- Kontinuität/Dauerhaftigkeit S. 136, 141, 145
- Organzusammensetzung S. 137
- Prüfung S. 142, 155
- Satzung S. 137
- Satzungsänderung S. 148, 165
- Staatsvertreter S. 143 f.
- Teilliquidation S. 209
- Totalliquidation S. 209
- Umwandlung S. 147 f., 149
- Zweck S. 135, 137, 141, 143, 154
- Zweckänderung S. 148, 208
- Stiftungserrichtung S. 147 (siehe auch Rechtsformenwahlfreiheit)
- Gestaltungsspielraum S. 154
- durch Gesetz S. 147, 149
- Stiftungsformen
- Allzweckstiftung S. 154
- Bundes- bzw. Landesstiftung S. 153 ff.
- bürgerlich-rechtliche S. 129, 135
- Einkommensstiftung S. 136

- Grundrechtsbindung S. 136 f.
  - Grundrechtsberechtigung S. 136 f., 148
  - Leistungsmerkmale S. 135 f.
  - öffentlich-rechtliche S. 129, 133, 135 ff.
  - Privatstiftung S. 153ff.
  - Problemlösungskapazität S. 135
  - rechtsfähige S. 129
  - Selbstzweckstiftung S. 87
  - Umwandlung S. 147 f., 149
  - unselbständige S. 153
  - Unternehmensstiftung S. 112
  - Verbrauchsstiftung S. 155, 200
  - Vermögensstiftung S. 136
  - Stiftungsgesetz Thüringen S. 180 f.
  - Stiftungsprüfer S. 158 f.
  - Organstellung S. 159
  - Pflichtenkreis S. 159
  - Stiftungsurkunde (Auslegung) S. 208
  - Stiftungsvorstand S. 158
  - Stifterfamilie S. 112
  - Stiftungsgeschäft S. 147
  - Stiftungsverzeichnis S. 181
- T**
- Tarifvertrag S. 186
  - Thüringen (Stiftungsgesetz) S. 180 f.
  - Träger öffentlicher Gewalt S. 147
  - Treuhandverhältnis S. 23, 31
  - Typenzwang der Rechtsform S. 134, 136
- U**
- Übungsleiterpauschale S. 176
  - Umsatzsteuer
    - Aufwandsentschädigung eines Vereinsvorstands S. 193
    - Förderverein S. 65
    - Individualinteresse an Vereinsleistungen S. 61, 64 f.
    - Leistungsaustausch im Verein S. 55 ff., 58 ff.
    - Mitgliedsbeiträge S. 55 ff.
    - Sponsoring S. 203
    - Überlassung von Vereinssportanlagen und -geräten S. 64, 188, 191
    - unentgeltliche Überlassung eines Werbeträgers S. 192
    - Vorsteuerabzug S. 59, 65
  - Umsatzsteuerbefreiung S. 62 ff., 65
    - ambulanter privater Pflegedienst S. 189, 196
    - an Sportverein erbrachte Dienstleistungen S. 186
    - ausbildungsbegleitende Hilfe S. 202
    - Ballett- und Tanzunterricht S. 190
    - Gewinnstreben S. 63
    - MwStSysRL S. 62 ff., 65
    - Überlassung von Vereinssportanlagen und -geräten S. 191
    - Umwandlungssteuer S. 190 f.
    - unentgeltliche Übertragung S. 178, 192
    - Ungleichbehandlung S. 98
    - Untergliederung (Verein)
      - Aufgabenwahrnehmung S. 29
      - Außenverhältnis S. 22
      - Autonomie S. 29, 30
      - Einordnungszweck S. 30
      - Haftung S. 33, f.
      - Hauptverein S. 29 ff.
      - Innenverhältnis S. 21
      - Name S. 27 f.
      - Parteifähigkeit S. 34 f.
      - Rechtsfähigkeit S. 27
      - Satzung S. 28
      - Satzungshoheit S. 28
      - selbständige S. 26 f.
      - unselbständige S. 31
      - Vermögensordnung S. 32
      - Zweck S. 29
    - Unternehmensbeteiligung S. 74
    - Unternehmensinteresse
      - Dominanz S. 79 f., 83 f.
    - Unternehmensstiftung S. 112

**V**

    - Veranlasserhaftung S. 176
    - Verband (siehe Verein)
    - Verbandsstufen S. 26
    - Verein (allgemein)
      - Abteilung S. 22
      - Behebung von Organisationsmängeln S. 207
      - Beschlussanfechtungsfrist S. 183, 207
      - Bestimmtheitsgrundsatz S. 182
      - Buchführungspflicht S. 206
      - Darlehen
      - Durchgriffshaftung S. 39 ff.
      - gespaltene Beitragspflicht S. 182
      - Haftung S. 42, 179 f.
      - Handelsregisterpflicht S. 206
      - Kündigung der Mitgliedschaft S. 182
      - Namenswahrheit S. 184
      - Satzung S. 26
      - Schiedsverfahren S. 36 f.
      - Sonderbeitrag S. 182

- Sparte S. 22
  - Stimmrechtsausschluss S. 208
  - Untergliederung (siehe Untergliederung)
  - Verwaltungsaufsicht S. 44
  - Verein (nicht rechtsfähiger) S. 23, 27
    - Aufgabenwahrnehmung S. 29
    - Gesamtname S. 27, 28
    - Haftung S. 33 f.
    - körperschaftliche Verfassung S. 27 f.
    - Parteifähigkeit S. 34 f.
    - Rechtsfähigkeit S. 27 ff.
    - Satzung S. 28
    - Satzungsautonomie S. 28
    - Vermögen S. 31, 32
    - Vertretungsorgan S. 29
  - Vereinsklassenabgrenzung S. 40, 52
  - Vereinskonzern S. 40, 41, 47 f.
  - Vereinsleistung
    - Allgemeininteresse S. 56
    - an Nichtmitglieder S. 64
    - Entgeltlichkeit S. 56 f., 58
    - Sonderinteresse S. 56
  - Vereinsmitgliedschaft (siehe Mitgliedschaft)
  - Vereinsverband
    - Abgrenzung zum Gesamtverein S. 24 f.
    - Aufbau S. 24 f.
    - Hauptverein S. 28
  - Vereinsvorstand
    - Haftung des ehrenamtlichen S. 179 f.
    - Schuldversprechen S. 181 f.
  - Vergleichbarkeitsprüfung S. 101
  - Verhaltenssteuerung S. 131 f., 150
    - des öffentlichen Rechts S. 131
    - Handlungsrationalität S. 132
    - Kombinationsmodelle S. 132
  - Verkehrswert S. 177 f.
  - Vermögensstock S. 155
  - Vermögensverwaltung S. 73, 78 f.
  - Vermögenszuordnung (im Verein) S. 21
  - Verlustjahr S. 104
  - Verpflichtungsermächtigung S. 143
  - Vertrauen S. 135
    - in gemeinnütziger Organisationen S. 85
  - Verwaltungsanweisung S. 196 ff.
  - Verwaltungsvermögen S. 178
  - Verwandtschaftsverhältnis S. 178
  - Vier-Sphären-Modell S. 73
  - Vorsorgeeinrichtung S. 208
  - Vorsteuer S. 191 f.
  - Vorsteuerabzug S. 188, 192
  - Vorstiftung S. 157
- W**
- Weisungsgebundenheit S. 139
  - Weisungskette S. 140
  - Wettbewerbsgleichheit S. 82
  - Wettbewerbswidrigkeit E-Mail-Werbung S. 183
  - Wettbewerbsverzerrung S. 80 f., 82.
    - Zweckbetrieb S. 82
    - Vertrauenswürdigkeit S. 86
  - wirtschaftliche Betätigung (siehe wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)
  - wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb S. 40, 73, 178
    - Auslagerung in Tochtergesellschaften S. 46 ff., 51 ff., 78
    - austauschbare Finanzierungsquelle S. 80
    - funktionale Unterordnung S. 76, 84
    - Minimalrendite S. 84
    - Mittelbeschaffungsquelle S. 75 f., 79, 84, 113, 126
    - Selbstzweck S. 71
    - Spendenabzug S. 113
    - steuerliche Grenzen S. 69 ff.
    - Steuerpflicht S. 73
    - Umfang S. 71, 73 f., 81
    - unrentabler S. 80
    - Vereinszeitung S. 187
    - Werbung S. 187
    - zivilrechtliche Grenzen (siehe Nebentätigkeitsprivileg)
    - Zurechnung S. 41, 48, 51 ff.
  - Wirtschaftsverein S. 41, 45, 51
- Z**
- Zivilgesellschaft (siehe Bürgergesellschaft)
  - Zuflussprinzip S. 122
  - Zustiftung S. 135 f., 143 f., 149 f., 195, 200
  - Zuwendung S. 101, 104 ff., 123 f.
    - spendenbegünstigter Gesellschafter als Empfänger S. 113
    - steuerwirksame S. 111
    - unter Auflagen S. 112 f.
  - Zuwendungsbestätigung (siehe Spendenbescheinigung)
  - Zweckverwirklichung
    - im Ausland S. 95, 97, 100
    - im Inland S. 97
    - Ort der S. 97
  - Zweckbetrieb S. 11, 65, 73, 75 f., 82 f., 85 f., 99, 101, 187 f., 200, 201, 203
  - Zweckverwirklichungsbetrieb S. 84 ff.
    - Mindestrendite S. 85