



npoR

ZEITSCHRIFT
FÜR DAS RECHT
DER NON PROFIT
ORGANISATIONEN

Aufsätze

- Geht alle Staatsgewalt vom Volke aus? Aktuelle Überlegungen zum Prinzip der Subsidiarität
(*Dr. Rupert Graf Strachwitz*) S. 109
- Kooperationen zwischen Gemeinnützigen – Ein steuerlicher Überblick
Teil 1 – Unterstützung Anderer: Ressourcenüberlassung, Dienstleistungen (*Barbara Meyn*) S. 112
- Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen –
Zielsetzung, Abgrenzung und Anwendungsfragen des IDW RS HFA 21 (*Prof. Dr. Reiner-Peter Doll*) S. 118

Praxisforum

- Steuerliche Strukturierungsaspekte bei der Vermögensanlage
steuerbefreier Stiftungen in geschlossene Fonds (*Lutz Boxberger und Dr. Thomas A. Jesch*) S. 126

npoR-Report

- npoR-Report Stiftungsrecht, Vereinsrecht und Steuerrecht (*Clara Lienicke, Janne Seelig, Peter Stark*) S. 129

Rechtsprechung

- OLG Bremen: Blockwahl des Vorstands eingetragener Vereine S. 134
- FG Baden-Württemberg: Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO S. 135
- BFH: Anforderungen an die satzungsgemäße Vermögensbindung in einem Verein S. 139

Verwaltungsanweisungen

- BayLfSt: Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG S. 141

Rezensionen

- Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. Allgemeiner Teil. §§ 80-89
(*Prof. Dr. Dominique Jakob*) S. 145



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

INSTITUT FÜR STIFTUNGSRECHT UND
DAS RECHT DER NON-PROFIT-ORGANISATIONEN

npoR
Zeitschrift für das
Recht der Non Profit
Organisationen

Heft 4/2011

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

Arndt P. Funken
Prof. Dr. Rainer Hüttemann
Prof. Dr. Thomas Koller
Prof. Dr. Karl-Heinz Paqué
Prof. Dr. Peter Rawert, LL.M.
Prof. em. Dr. Dieter Reuter
Dr. Andreas Richter, LL.M.
Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt
Rolf Hunck (Ehrenmitglied)

Herausgeber:

Institut für Stiftungsrecht und das
Recht der Non-Profit-Organisationen,
Bucerius Law School
Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Schriftleitung:

Dr. Gregor Roth

Redaktion:

Janne Seelig (geschäftsführend)
Julian Albrecht, LL.B.
Clara Lienicke, LL.B.
Peter Stark, LL.B.
Christian Süß, LL.B.

DAS INSTITUT WIRD GEFÖRDERT DURCH DIE Deutsche Bank 

Titelbild:

Das Titelbild zeigt einen Kirschbaum vor dem Auditorium der Bucerius Law School. Das Bäumchen wurde 2006 in Gedenken an Prof. Dr. W. Rainer Walz, Direktor des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen von 2002-2006, auf Initiative des Stifters Dr. Hansgeorg Jehner gepflanzt. Herr Walz hatte zu Studenienzeiten in Tübingen hin und wieder Kirschen von fremden Bäumen genossen. Dies nahm sein Studienfreund Dr. Jehner, Gründer der Humanistischen Stiftung Frankfurt a.M., zum Anlass, ihm jährlich zum Geburtstag einen großen Korb Kirschen zu schenken. Diese Tradition lebt bildlich in dem Kirschbaum fort.

Bibliographische Hinweise:

Die Zeitschrift wurde als BLS NON PROFIT LAW NEWS eingeführt (Ausgaben 0/2003 bis 4/2008). Seit 2009 trägt sie den Namen „Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen“.

Zitierweise: npoR

ISSN 1868-3762

Herausgeber:

Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen
Bucerius Law School
Hochschule für Rechtswissenschaft gemeinnützige GmbH

Jungiusstraße 6
20355 Hamburg

Geschäftsführer: Dr. Hariolf Wenzler, Benedikt Landgrebe (Stellvertreter)
Vorsitzender des Aufsichtsrats: Prof. Dr. Michael Göring,
Amtsgericht Hamburg, HRB 75325

Redaktionelle Gesamtverantwortung: Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Redaktion: Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Bucerius Law School, Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg. Telefon: (040) 30706-270. Telefax: (040) 30706-275. Email: redaktion@npoR.de. npoR im Internet: www.npoR.de. Schriftleitung: Dr. Gregor Roth; Redaktion: Janne Seelig (geschäftsführend), Julian Albrecht, Clara Lienicke, Peter Stark, Christian Süß. Assistenz: Julia Theele.
Tel.: 040-30706-274
Fax: 040-30706-275
E-Mail: Redaktion@npoR.de



Liebe Leserinnen und Leser,

die Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen – npOR – ist im Jahr 2009 am Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School in Hamburg aus den BLS NON PROFIT LAW NEWS des Instituts als reine Online-Version entwickelt worden und erscheint seitdem vierteljährlich. Inzwischen besteht bei einigen unserer über 1.400 Beziehern der Wunsch nach dem Versand einer Printausgabe. Dem kommen wir gerne nach und bieten ab dem 1. Januar 2012 den Versand der Printausgabe der Zeitschrift zum Druckkostenpreis von 12,50 Euro pro Heft zuzüglich Versandkosten an. Die Zeitschrift wird im neu gegründeten hochschuleigenen Verlag „Bucerius Law School Press“ erscheinen. Richten Sie Ihre Bestellung gern an das Institut.

Neben mir als geschäftsführender Herausgeberin und dem Institutsteam als Redaktion freuen wir uns über die Verstärkung durch einen hoch renommierten Herausgeberkreis aus Wissenschaft und Praxis des Dritten Sektors. Hierzu werden gehören Dr. Wilhelm-Albrecht Achilles, Richter am BGH, Prof. Dr. Arnd Arnold, Universität Kiel, Prof. Dr. Stefan Geibel, Universität Heidelberg und CSI, Prof. Dr. Hans Fleisch, Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V., Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Dipl. Volkswirt, Universität Bonn, Prof. Dr. Monika Jachmann, Richterin am BFH, Prof. Dr. Dominique Jakob, Universität Zürich, Prof. Dr. Peter Rawert, Notariat am Ballindamm, Hamburg, Prof. em. Dr. Dieter Reuter, Universität Kiel, Dr. Andreas Richter, Pöllath & Partners, Berlin, Dr. Stephan Schauhoff, Flick Gocke Schaumburg, Bonn, Dr. Ulrich Segna, Universität Luxemburg, Thomas Wachter, Notar, München, sowie Dr. Reinmar Wolff, Universität Marburg. Von Zeit zu Zeit werden Sie an der Stelle dieses Editorials von den neuen Herausgebern begrüßt werden.

Daneben wird die Zeitschrift auch weiterhin kostenfrei online unter www.npoR.de dem gemeinnützigen Sektor zur Verfügung stehen, allerdings nur als Leseversion. Wer die Zeitschrift wie bisher als ausdrückbare pdf-Version erhalten möchte, den bitten wir um die Übernahme eines jederzeit kündbaren Jahresabonnements zum Preis von 10,- Euro unter Redaktion@npoR.de. Hintergrund sind der steigende Aufwand bei der Erstellung, der immer umfangreicher werdenden Inhalte und die Kosten des Layouts. Ich hoffe, Sie haben Verständnis für diese Umstellung. Redaktion und Herausgeber werden stetig an einer Weiterentwicklung der Inhalte und des Service arbeiten. Dass der gemeinnützige Sektor durch Informationen, die Diskussion zwischen Rechtsprechung, Verwaltung, Beraterschaft und Wissenschaft sowie die Erarbeitung sinnvoller rechtspolitischer Forderungen an den Gesetzgeber unterstützt aber auch kritisch begleitet werden muss, das haben nicht zuletzt wieder die 11. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 4. und 5. November 2011 gezeigt, deren Veranstaltungsbericht Sie ab S. IV studieren können.

Es grüßt Sie

Ihre

Birgit Weitzel

Aufsätze

- Dr. Rupert Graf Strachwitz*
Geht alle Staatsgewalt vom Volke aus?
Aktuelle Überlegungen zum Prinzip der Subsidiarität S.109
- Barbara Meyn, LL.M.*
Kooperationen zwischen Gemeinnützigen – Ein steuerlicher Überblick
Teil 1: Unterstützung Anderer: Ressourcenüberlassung, Dienstleistungen S.112
- Prof. Dr. Reiner-Peter Doll*
Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden
sammelnden Organisationen – Zielsetzung, Abgrenzung und
Anwendungsfragen des IDW RS HFA 21 S.118

Praxisforum

- Lutz Boxberger und Dr. Thomas A. Jesch*
Steuerliche Strukturierungsaspekte bei der Vermögensanlage
steuerbefreiter Stiftungen in geschlossene Fonds S.126

npOR-Report

- Clara Lienicke, LL.B./Janne Seelig/Peter Stark, LL.B.*
npOR-Report Vereinsrecht, Stiftungsrecht, Steuerrecht S.129

Rechtsprechung

Vereinsrecht

- Blockwahl des Vorstands eingetragener Vereine
(*OLG Bremen, Beschl. v. 1.6.2011 – 2 W 27/11*) S.134

Stiftungsrecht

- Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO, wenn
Stiftungszweck erst nach 8 Jahren erfüllt wird – kein Gewinnfeststel-
lungsverfahren für eine rechtsmissbräuchlich gegründete Stiftung
(*FG Baden-Württemberg, Urt. v. 30.3.2011 – 4 K 1723/09*) S.135

Steuerrecht

- Anforderungen an die satzungsgemäße Vermögensbindung
in einem Verein
(*BFH, Urt. v. 12.1.2011 – I R 91/09*) S.139

Verwaltungsanweisungen

- Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG
(*Bayerisches Landesamt für Steuern, Verf. v. 8.9.2011 –
S 2121.1.1-1/33 St32*) S.141
- Verfügung betr. Geld- und Sachbezüge an Bundesfreiwilligendienst-
leistende Personen (§ 3 Nr. 5 EStG)
(*Bayerisches Landesamt für Steuern, Verf. v. 24.10.2011 –
S 2331.1.1-1/9 St32*) S.144
- Bemessungsgrundlage bei Leistungen von Vereinen an Mitglieder
(*OFD Karlsruhe, Verf. v. 25.8.2011, S 7200*) S.144
- Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Kulturförderabgabe
(*OFD Frankfurt a.M., Rundverf. v. 4.7.2011 – S 7200 A – 255 – St 111*) S.144
- Verfügung betr. Errichtung einer nichtrechtsfähigen
(unselbständigen) Stiftung
(*OFD Frankfurt a.M., Verf. v. 30.8.2011 – S 0170 A-41-St 53*) S.145

Rezensionen

- Prof. Dr. Dominique Jakob*
Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch.
Allgemeiner Teil. §§ 80-89 von *Rainer Hüttemann* und *Peter Rawert* S.145
- Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*
Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit
von *Benjamin D. Ullrich* S.147

Rubriken

- npOR-Aktuell** S. III
- Veranstaltungshinweise** S. IV
- Veranstaltungsberichte**
- Recht, Management und Steuern – Anpassungsbedarf oder Stagnation?
11. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts
am 4. und 5. November 2011
- Teil 1 S. IV
- Teil 2 S. VI

4. Liechtensteinischer Stiftungsrechtstag S. X
- ConSozial 2011: Themen Nachhaltigkeit und Personalentwicklung
treffen den Nerv der Branche S. XII
- npOR-Dokumentation** S. XIV
- Fachliteratur** S. XVI

npOR-Aktuell

Gesetzgebung

Steuervereinfachungsgesetz 2011 Nach entsprechender Empfehlung des [Vermittlungsausschusses](#) ist das Steuervereinfachungsgesetz 2011 am 23.9.2011 durch den [Bundestag und Bundesrat](#) verabschiedet worden. Danach werden ab dem VZ 2012 abgeltend besteuerte Einkünfte nicht mehr in die Ermittlung der zumutbaren Belastung und des Spendenhöchstbetrags einbezogen (s. S. 34 des Gesetzentwurfs, [BT-Drs. 17/5125](#) zu § 2 Abs. 5b S. 2 EStG). § 44a EStG wurde dahingehend geändert, (vgl. auch [BMF, Schr. v. 16.8.2011 – IV C 1 – S 2404/10/10005](#)), dass ein unter bestimmten Voraussetzungen für eine steuerbefreite unselbständige Stiftung bei einem inländischen Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut geführtes Konto oder Depot als im Namen der Stiftung geführt behandelt werden kann. Dies ermöglicht die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei nichtrechtsfähigen Treuhandstiftungen.

Unterausschuss Bürgerschaftliches Engagement Das [Protokoll der 17. öffentlichen Sitzung des Unterausschusses Bürgerschaftliches Engagement vom 28.9.2011](#) ist jetzt online abrufbar. In der Sitzung wurden die Ergebnisse und Handlungsempfehlungen der Studie „Qualifizierung und Anreizsysteme für bürgerschaftliches Engagement“ durch Herrn Dr. Georg Mildenerger (CSI/Universität Heidelberg) vorgestellt und diskutiert.

Gesetzentwurf zum Landesstiftungsgesetz Thüringen Nach einem Entwurf zum Thüringer Haushaltsbegleitgesetz (s. [LT-Drs. 5/3221 v. 2.9.2011](#) und [Stellungnahme des Bundesverbands Deutscher Stiftungen](#)) soll § 13 Abs. 5 des Thüringer Stiftungsgesetzes vom 16.12.2008 (GVBl. S. 561) aufgehoben werden.

Rechtsprechung

Entscheidung im Streit über den Nachlass des Suhrkamp-Verlegers Siegfried Unseld Die der Siegfried Unseld-Stiftung eingeräumten Unterbeteiligungen an Gesellschaften der Suhrkamp-Verlagsgruppe sind nicht in den Nachlass des im Oktober 2002 verstorbenen Verlegers Siegfried Unseld gefallen und daher bei der Pflichtteilsberechnung seines Sohnes Joachim Unseld nicht zu berücksichtigen. Die Vorschriften über Schenkungen unter Lebenden finden Anwendung, da die Schenkung der Unterbeteiligungen an die Siegfried Unseld-Stiftung bereits mit dem Abschluss der Verträge im Oktober 2001 vollzogen wurde.

[BGH, Urt. v. 29.11.2011 – II ZR 306/09](#)

Finanzverwaltung

Neuer Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) Laut Aussage von Ingo Graffe, Ministerialrat, Referatsleiter Körperschaftsteuer, Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz, anlässlich seines Vortrags bei den 11. Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts (s. dazu den [Veranstaltungsbericht](#) in diesem Heft auf S. VI), ist ein neuer Anwen-

dungserlass zur Abgabenordnung bereits beschlossen, der u.a. eine Änderung der §§ 51 ff. AO mit sich bringen wird. Mit einer Veröffentlichung ist in naher Zukunft zu rechnen.

Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz Am 21.9.2011 haben Deutschland und die Schweiz ein [Steuerabkommen](#) unterzeichnet. Es soll – vorbehaltlich der Genehmigung durch die Parlamente – Anfang 2013 in Kraft treten. Ziel des Abkommens ist die effektive Besteuerung der in der Schweiz liegenden Vermögen von in Deutschland steuerpflichtigen Personen. Erreicht werden soll dies vor allem durch von der Schweiz für Deutschland abgeltend zu erhebende Steuern auf diese Vermögen. Grundsätzlich sind davon auch Stiftungen betroffen, deren Leistungen in Deutschland steuerpflichtigen Personen zukommen. Die Schweiz verpflichtet sich in dem Abkommen, die jeweils begünstigten Personen zu ermitteln und die entsprechenden Informationen an die deutschen Behörden weiterzugeben.

Mitteilungen

Erneute Stellungnahme der BaFin zur Erlaubnispflicht der Vermögensverwaltung gemeinnütziger Treuhandstiftungen nach KWG Unter dem Geschäftszeichen Q 33-QF 5100-2011/0167 (40489) hat die BaFin ihre Rechtsauffassung zu der auch bei den 11. Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts (s. dazu den [Veranstaltungsbericht](#) in diesem Heft S. V) diskutierten Frage wie folgt dargelegt: Handelt es sich bei dem Vertrag zwischen Stifter und Stiftungsträger um eine Schenkung unter Auflage i.S.d. §§ 516 ff., § 525 BGB, komme eine erlaubnispflichtige Geschäftstätigkeit nach dem KWG von vornherein nicht in Betracht. Handelt es sich um einen Geschäftsbesorgungsvertrag gemäß § 675 BGB, lasse sich eine Erlaubnispflicht nach dem KWG dann vermeiden, wenn das Stiftungsvermögen endgültig aus dem Vermögen des Stifters ausgesondert ist. Es handelt sich hierbei allerdings ausdrücklich nicht um eine abschließende Aussage.

Bürgerstiftungen wieder auf Wachstumskurs Nach dem [„Länderspiegel Bürgerstiftungen. Fakten und Trends 2011“](#) engagieren sich bundesweit derzeit 313 Bürgerstiftungen für Bildung, Kultur, Soziales, Umwelt und andere gemeinnützige Anliegen vor Ort. Ihr Gesamtkapital wuchs im Jahr 2010 auf 191 Mio. EUR, womit die Bürgerstiftungen im zweiten Jahr nach Ausbruch der Finanzkrise wieder deutlich auf Wachstumskurs seien.

Mitteilung der Europäischen Kommission über Freiwilligentätigkeit Die Europäische Kommission hat am 20.9.2011 eine „Mitteilung zu EU-Politik und Freiwilligentätigkeit: Anerkennung und Förderung grenzüberschreitender Freiwilligenaktivitäten in der EU“ veröffentlicht ([KOM\(2011\) 568 endgültig](#)). Konkrete Maßnahmen der EU sollen unter anderem die Schaffung eines Europäischen Freiwilligenkorps für humanitäre Hilfe, verschiedene EU-Förderprogramme und die Einführung eines Europäischen Qualifikationspasses für Ehrenamtliche sein. Mit letzterem sollen Einzelpersonen die Möglichkeit erhalten, einen Nachweis über Fähigkeiten und Kompetenzen, die sie bei einer Freiwilligentätigkeit erworben haben, zu führen.

Abschlussbericht Zivilgesellschaft in Zahlen

Modul 1 Mit dem Projekt „Zivilgesellschaft in Zahlen“ möchten der Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, die Fritz Thyssen Stiftung und die Bertelsmann Stiftung gemeinsam die Voraussetzungen für ein „Informationssystem Zivilgesellschaft“ schaffen. Ziel der Arbeiten von Modul 1 des Projekts waren die Ermittlung der Anzahl der Unternehmen bzw. gemeinnütziger Organisationen des Dritten Sektors und der dort sozialversicherungspflichtig beschäftigten Arbeitnehmer anhand des statistischen Unternehmensregisters (URS) sowie die modellhafte Berechnung der Bruttowertschöpfung in Anlehnung an die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR) für ein möglichst aktuelles Jahr. Der [Abschlussbericht des Moduls 1](#), in dem diese Ziele erreicht wurden, liegt nunmehr vor.

Open Government Partnership (OGP) gestartet

Die Regierungen von 46 Ländern haben sich auf Initiative der USA und Brasiliens am 20.9.2011 offiziell zur „[Open Government Partnership \(OGP\)](#)“ zusammengeschlossen. Ziel dieser Vereinigung ist es, die Schlagworte Offenheit, Transparenz, Zusammenarbeit mit der Zivilgesellschaft sowie der Wirtschaft mit Leben zu erfüllen. Außerdem soll das Handeln der Exekutive überprüfbar gemacht werden. Deutschland ist der Initiative bisher nicht beigetreten.

Empfehlung zur Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen

Das Not-for-Profit Advisory Committee des Financial Accounting Standards Board (FASB, www.fasb.org) hat [Änderungen der Rechnungslegung für Non-Profit-Organisationen](#) empfohlen. Das FASB ist ein Rechnungslegungsgremium, das die United States Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) festlegt. Ziel der neuen Empfehlungen ist, aussagefähigere Berichte für Spender und sonstige Unterstützer zu ermöglichen, u.a. durch Informationen, die ähnlich der „Management Discussion and Analysis“ sind, den kapitalmarkt-orientierte Unternehmen erstellen müssen.

Kostenlose Suchmaschine für Stiftungen

Der Bundesverband Deutscher Stiftungen hat am 4.11.2011 eine kostenlose Suchmaschine für Stiftungen vorgestellt. Unter www.stiftungen.org/suche lassen sich rund 8.300 Einträge von Stiftungen abrufen. Die Angaben basieren auf einer flächendeckenden, freiwilligen Befragung von über 20.000 Stiftungen für das Standardwerk Verzeichnis Deutscher Stiftungen, das in der 7. Auflage rund 19.000 Porträts von Stiftungen umfasst.

ERC Advanced Grant 2011 für Prof. Dr. Michael Borgolte

Für das Projekt „Foundations in medieval societies. Cross-cultural comparisons“ wurde Prof. Dr. Michael Borgolte vom Europäischen Forschungsrat mit dem „ERC Advanced Grant 2011“ ausgezeichnet. Das von Borgolte betreute Projekt dient dazu, die Eigenart der verschiedenen Stiftungskulturen im mittelalterlichen Jahrtausend, etwa 500-1500 n. Chr., vergleichend zu erforschen und damit den möglichen Wechselbeziehungen zwischen dem lateinischen Christentum, der griechischen Orthodoxie, den islamischen Ländern, dem Judentum und der multireligiösen Welt Indiens auf die Spur zu kommen. Mit dem Preisgeld (2,5 Mio. EUR für fünf Jahre) möchte der an der Humboldt-Universität Berlin tätige Preisträger weitere interkulturelle Studien zum mittelalterlichen Stiftungswesen durchführen.

Hinweis der Redaktion Bei dem im Volltext der letzten Ausgabe (S. 101) abgedruckten BMF-Schreiben zum Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ist uns ein Druckfehler unterlaufen: das Aktenzeichen lautet nicht, wie abgedruckt, IV D 2 – S 7103-b/10/10001:001, sondern VI D 2 – S 7303-b/10/10001:001.

Ergänzung zu npOR 3/2011 Unser Autor Dr. Johannes Hushahn hat auf eine Rückfrage zu seinem Beitrag in der npOR 2011, 73 ff. wie folgt Stellung genommen: „Das wieder aufgebaute Seniorenheim soll – wie zuvor – auf dem Grundstück des Trägervereins und damit im Eigentum des Vereins stehen. Das Vermögen der Stiftung wird zu diesem Zweck zum Großteil verbraucht. Deshalb handelt es sich um eine Verbrauchsstiftung. Pflege- und sozialrechtliche Besonderheiten wurden nicht berücksichtigt.“

Veranstungshinweise

Stiftertag Bochum

Termin: 3. Februar 2012
Thema: Stiftung und Gestaltung
Referenten Prof. Dr. Frank Adloff, Prof. Dr. Ingo Saenger, Prof. Dr. Martin Schulte, Harry Schlip, Carsten Rössel, Dr. Hans Gummert, Dr. Christoph Mecking, Ingo Graffe
Veranstalter: Lehrstuhl für Deutsche Rechtsgeschichte, Bürgerliches Recht und Handelsrecht an der Ruhr-Universität Bochum und Fundare e.V.
Ort: Ruhr-Universität Bochum
Kontakt: stiftung@rub.de; <http://www.ruhr-uni-bochum.de/ls-muscheler>

Gesprächskreis Stiftungsprivatrecht

Termin: 8. und 9. März 2012
Veranstalter: Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V.
Ort: Bucerius Law School, Hamburg
Kontakt: julia.theele@law-school.de; <http://www.stiftungen.org>

2. Zürcher Stiftungsrechtstag

Termin: 15. Juni 2012
Thema: Stiften und Gestalten – Anforderungen an ein zeitgemäßes rechtliches Umfeld
Referenten Prof. Dr. Andreas Fischer, Beate Eckhardt, Dr. Harold Grüniger, Prof. Dr. Felix Gutzwiller, Dr. Joh. Christian Jacobs, Dr. Manuel Liatowitsch, Dr. Florian Marxer, Carolina Müller-Möhl, Dr. Peter Picht, Prof. Dr. Anne Röthel, Prof. Dr. Anton K. Schnyder, Dr. Dr. Thomas Sprecher
Veranstalter: Zentrum für Stiftungsrecht, Universität Zürich
Ort: Universität Zürich
Kontakt: eiz@eiz.uzh.ch; <http://www.zentrum-stiftungsrecht.uzh.ch>

12. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts

Termin: 9. und 12. November 2012
Veranstalter: Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen – Prof. Dr. Birgit Weitemeyer
Ort: Bucerius Law School, Hamburg
Kontakt: julia.theele@law-school.de; <http://www.hamburger-tage.org>

Veranstungsberichte

Recht, Management und Steuern – Anpassungsbedarf oder Stagnation? – Bericht über die 11. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 4. und 5. November 2011

Teil 1

Am 4. und 5. November diesen Jahres fanden die 11. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts an der Bucerius Law School in Hamburg statt, die im Zeichen eines späten, aber intensiven Indian Summer standen. Prof. Dr. *Birgit Weitemeyer*, Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Bucerius Law School, konnte an diesem Wochenende über 200 Teilnehmer begrüßen, die auch in diesem Jahr das Forum nutzten, um unter Fachleuten zu diskutieren, wie stiftungsrelevante Themen vorangebracht und weiterentwickelt werden

könnten. Seit über zehn Jahren gelingt es offensichtlich, die richtigen Themen mit relevanten Referenten zu besetzen und so hohes Interesse an dieser Veranstaltung zu wecken.

Dieses wurde mit der traditionellen Hamburger Rede bewiesen: „Herausforderungen aktueller Stiftungsarbeit – Risikomanagement in Stiftungen“ war das Prof. Dr. *Michael Göring*, ZEIT-Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius, Hamburg, gestellte Thema. Anhand der Kernpunkte Kapital, Haftung, Legitimation, Integrität und Transparenz wurde hier deutlich gemacht, worauf es bei einer guten Stiftungsarbeit ankommt und welchen Problemen die Stiftungen hierbei durch die gerade heute nicht einfache Finanz- und Wirtschaftssituation ausgesetzt sind. Beeindruckend war, mit welcher Offenheit *Göring* die angesprochenen Punkte mit Zahlen und Fakten der ZEIT-Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius unterlegte und hierbei die Probleme von Stiftungen im Bereich der Kapitalerhaltung und -entwicklung verdeutlichte: Sichere Kapitalanlagen mit einigermaßen ordentlichen Erträgen überein zu bringen. Darüber hinaus gelang es ihm, einen sehr praxisnahen Einblick in die Aufgaben und Verantwortlichkeiten eines Stiftungsvorstandes zu geben.

Prof. Dr. *Peter Rawert*, Notariat Ballindamm, Hamburg, referierte über „Nicht rechtsfähige Stiftungen – Neueste Entwicklungen in Theorie und Praxis“ und stellte die Zusammenhänge zunächst unter dem philosophischen Als-Ob-Ansatz von *Hans Vaihinger* dar: „Richtiges wird durch bewusst falsche Annahmen erreicht“. Nach seinen Ausführungen ist die unselbstständige Stiftung eine „virtuelle Stiftung“ (nach Prof. Dr. Dres. h.c. *Karsten Schmidt*), die zu der Vertragsbeziehung zwischen Stiftung und Träger als Treugeberin des Stiftungsvermögens hinzutrete. *Rawert* vertrat weiterhin gegenüber den bekannten Treuhandtheorien die Auffassung, dass es sich bei dem der „virtuellen Stiftung“ zugrunde liegenden Stiftungsgeschäft um eine Schenkung unter Auflage handelt, wobei diese Auffassung im Anschluss intensiv diskutiert wurde.

Der folgende Vortrag von Dr. *Hermann Falk*, Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V., Berlin, stellte die Frage: Brauchen wir „Grundsätze guter Treuhandstiftungen“? *Falk* vertrat die Auffassung, dass keine Notwendigkeit für die Ausgestaltung eigener Grundsätze Guter Treuhandstiftungen besteht, da auch hier die bereits bestehenden „Grundsätze Guter Stiftungspraxis“¹ zur Anwendung kommen sollten. Jedoch erläuterte der Referent im Folgenden, dass Grundsätze guter Verwaltung von Treuhandstiftungen sehr wohl notwendig seien. Deren Notwendigkeit wurde durch eine plakative Darstellung der Missbrauchsfälle aus jüngster Zeit unterstrichen.

Der anschließende Vortrag von Dr. *Daniel Fischer*, Rechtsanwalt, Bonn, hatte die „Vermögensverwaltung für nichtrechtsfähige Stiftungen und Genehmigungspflicht“ zum Inhalt. Ein Fazit dieses Vortrages war, dass die Frage, ob für die Übernahme von Treuhandschaften nichtrechtsfähiger Stiftungen eine Genehmigungspflicht gemäß §§ 1, 32 KWG besteht, wünschenswerterweise durch eine offizielle Stellungnahme der BaFin beantwortet werden sollte, insbesondere wegen deren praktischer Relevanz für den Dritten Sektor.

Abgeschlossen wurde die erste Tageshälfte mit einer Diskussionsrunde, an der sich neben den zwei zuletzt genannten Referenten *Johanna von Hammerstein*, BürgerStiftung Hamburg, und Dr. *Ambros Schindler*, Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V., Essen, beteiligten. Hierbei gingen insbesondere von *Hammerstein* und *Schindler* auf ihre in der Praxis mit der unselbstständigen Stiftung gesammelten Erfahrungen ein. Der Vertreter der BaFin, *Kaj Hanefeld*, stellte fest, dass für normale Treuhandgestaltungen Einigkeit bestehe, dass keine Genehmigung nach dem KWG erforderlich sei. Für besondere Gestaltungen

gen räumte er aber eine bestehende Rechtsunsicherheit ein und stellte in Aussicht, die Frage innerhalb der Aufsichtsbehörde eingehender zu prüfen.

Die zweite Tageshälfte wurde von Prof. Dr. *Martin Burgi*, Ruhr-Universität Bochum, eingeleitet, der sich mit „Vergaberecht nach der Europäischen Dienstleistungsrichtlinie und die Berücksichtigung sozialer/ökologischer Faktoren“ beschäftigte. Aufgrund der Komplexität dieses Themas stellte *Burgi* die „große Linie“ des Sammelthemas „NPOs als Sozialunternehmer im Wettbewerb“ vor. Am Ende des Vortrags wurde deutlich, welche NPOs mit dem Beihilferecht, Vergaberecht oder der Dienstleistungsrichtlinie in Berührung kommen und was hierbei gegebenenfalls zu beachten ist.

Der folgende Tagungsabschnitt beschäftigte sich mit dem aufkommenden Themenkomplex der Sozialunternehmen. Zunächst erläuterte Dr. *Sebastian Käpplinger*, P+P Pöllath + Partners, Berlin, in seinem Vortrag „Leverage Philanthropy – Social Venture Capital“ die Funktionsweise von Sozialfonds, einschließlich des Zusammenspiels mit den Investoren und Sozialunternehmen selbst.

Danach stellte *Rainer Höll*, Ashoka gGmbH, München, anhand von innovativen und außergewöhnlichen Beispielen die von Sozialunternehmern in der Praxis verwendeten Gesellschaftsformen vor. Grundsätzlich sind auch in diesem Bereich die klassischen Gesellschaftsformen e.V., GmbH und AG vertreten, die zum Teil gemeinnützig sind und zum Teil in dualen und sogar trialen Strukturen organisiert sind, in denen mehrere Gesellschaftsformen kombiniert werden.

Den Abschluss des ersten Tages bildete die Diskussionsrunde mit *Lisa Paus*, MdB (Bündnis 90/Die Grünen), Prof. Dr. *Hans Fleisch* (Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V., Berlin) und *Weitemeyer*. Geleitet wurde die Diskussion von Dr. *Stephan Schauhoff*, Flick Gocke Schaumburg, Bonn.

Zunächst wurde die Frage gestellt, wie das bestehende Regelwerk für die gemeinnützigen Organisationen verbessert werden könne. *Paus* räumte ein, dass es hier wohl im Rahmen des Jahressteuergesetzes viele kleine Verbesserungen gebe, derzeit aber von allen Fraktionen kein großer Ansatz verfolgt werde. *Fleisch* wies darauf hin, dass aktuell das Problem bestehe, dass viele einzelne Probleme der NPO's für sich misslich seien, es aber an einem großen Missstand fehle, der auch die Politik aufrütteln würde. Er forderte in diesem Zusammenhang ein „Leipziger Allerlei“, also einen Regelungspakt, der dem gesamten Dritten Sektor in seiner Heterogenität dienen solle.

Paus stellte die Gefahr des Missbrauchs von Non-Profit-Organisationen und die damit verbundene Notwendigkeit von Kontrollen heraus. So seien die Demokratisierung von Entscheidungsprozessen in Stiftungen und eine Regelung zur Begrenzung von Gehältern zu fordern. Diese Punkte wurden in der Diskussionsrunde kritisch gesehen, da zum einen die Politisierung der Stiftungsarbeit abgelehnt wurde und sich hierdurch zum anderen Missbrauchsfälle – die ohnehin marginal wären – nicht verhindern ließen.

Am Abend fand in dem festlichen Ambiente des Hotels Atlantic die Verleihung des W. Rainer Walz – Preises 2010 statt, der an *Benjamin D. Ullrich* für seine Dissertation „Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit: die gemeinnützige GmbH und andere Rechtsformen im Spannungsfeld von Gesellschafts- und Steuerrecht“ verliehen wurde (s. hierzu die Rezension auf S. 147).
Marie Christine Krumsiek, Ernst-Abbe-Institut für Stiftungsrecht,
Jena

1 Die Grundsätze Guter Stiftungspraxis vom 11. Mai 2006.

Teil 2:

Der Schwerpunkt lag am Samstag auf bilanz- und steuerrechtlichen Themen.

Prof. Dr. *Reiner-Peter Doll* (Mitglied des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland [IDW], Betriebswirtschaftslehre, Hochschule Heilbronn) sorgte mit seinem Beitrag zur 2010 vom Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer Deutschland verabschiedeten Stellungnahme zur Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21) für einen diskussionsreichen Auftakt am Morgen (s. auch den Beitrag von *Doll* in diesem Heft auf S. 118). Zunächst stellte der Referent die Hintergründe und die mit der Gestaltung des neuen Standards vom Hauptfachausschuss angestrebten – von *Doll* selbst als sehr ideell bezeichneten – Ziele, wie die verbesserte Vergleichbarkeit und Information für den Spender und die erhöhte Transparenz, dar. Nach Erläuterungen zu sinnvollen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung für Spenden sammelnde Organisationen war vor allem der neue Sonderposten in der Bilanz Thema des Vortrages. Zukünftig sollen Spenden, solange sie noch nicht verwendet/verbraucht wurden, einheit-



lich in einem Sonderposten „noch nicht verbrauchte Spendemittel“ nach dem Eigenkapital ergebnisneutral ausgewiesen werden, erklärte *Doll*. Die aktuell von Organisation zu Organisation unterschiedliche und für den Zuwendungsgeber verwirrende Behandlung nicht verbrauchter Spenden in der Bilanz soll dem neuen Sonderposten weichen. Spendenerträge sollen einheitlich erst im Jahr der zweckentsprechenden Verwendung der Spende – bei Spenden aus Vorjahren durch Auflösung des Sonderpostens – realisiert werden.

Nach der Darstellung und Beantwortung einiger praktischer Anwendungsfragen, wie beispielsweise der Gestaltung der erstmaligen Anwendung und der noch nicht ganz klaren Überleitung, war der neue Standard Gegenstand der Podiumsdiskussion unter Leitung von Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*, Dipl.-Volksw. (Institut für Steuerrecht, Universität Bonn). Neben *Hüttemann* und *Doll* nahm *Susanne Zeidler* (Kirche in Not/Ostpriesterhilfe e.V., Königstein) an der Diskussion teil. Als „Betroffene aus der Praxis“ und potentielle Anwenderin erklärte *Zeidler* zunächst ausführlich und nachvollziehbar ihre Abneigung dem neuen Standard gegenüber. Vor allem bedeute dieser gerade keine Erleichterung und keine verbesserten Informationsmöglichkeiten für den Spender, sondern würde vielmehr zur endgültigen Verwirrung mangels Verständlichkeit führen, so *Zeidler*.

Entscheidend für den „Otto Normalspender“ sei es, über den Gesamtbetrag der in einem Jahr zugeflossenen Mittel und über deren Verwendung bzw. darüber welcher Betrag noch im folgenden Jahr zu verwenden ist, Auskunft zu erhalten. Der neue Standard verkompliziere und würde dem nicht gerecht, da diese entscheidenden Informationen nur „zwischen den Zeilen“ zu finden seien. *Zeidler* sprach sich für einen einfach handhabbaren Jahresabschluss für die Praxis aus, der auch der personellen Ausstattung Spenden sammelnder Organisationen gerecht werde. Die Anwendung des neuen IDW RS HFA 21 auf den Jahresabschluss führe ihrer Meinung nach zu einem „artificialen Konstrukt“. Diskussionsleiter *Hüttemann* und große Teile des Publikums pflichteten *Zeidler*s klarer Stellungnahme ebenso klar bei.

Im Anschluss stellte *Ingo Graffe* (Ministerialrat, Referatsleiter Körperschaftsteuer, Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz) „Aktuelle Entwicklungen des Gemeinnützigkeitsrecht aus Sicht der Finanzverwaltung“ vor. Dabei ging es im Wesentlichen um den nach über dreijähriger Arbeit nun fertiggestellten, jedoch zum Zeitpunkt der Tagung noch immer

nicht veröffentlichten Anwendungserlass zur Abgabenordnung. Neben u. a. Äußerungen zum von § 51 Abs. 2 AO geforderten „Ansehensbeitrag“ und der Definition des Jugendlichen aus § 52 AO als „alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres“, enthält der AEAO vor allem die von allen Seiten „lang ersehnte“ und durch das im Bundessteuererblatt veröffentlichte BFH-Urteil vom 4.4.2007 längst überfällig gewordene Abschaffung der Geprägetheorie. *Graffe* erläuterte zunächst die Geschichte der Geprägetheorie, die 2001/2002 von der Finanzverwaltung in einen AEAO aufgenommen wurde und seitdem für hohe Unsicherheit und häufige Streitigkeiten über die Anerkennung einer Organisation als gemeinnützig sorgte, wenn diese sich auch wirtschaftlich betätigte. Seit dem Abdruck des die Grundsätze der

Geprägetheorie ablehnenden Urteils des BFH vom 4.4.2007 im BStBl. bestand ein Widerspruch zwischen dem AEAO und der Bindungswirkung der BFH Rechtsprechung für die Verwaltung, der nun folgerichtig, wenn auch spät beseitigt wird. Durch Anwendung der „neuen“ Rechtsprechung sei jedoch völlige Klarheit ebenfalls nicht erreicht, erörterte *Graffe*. Künftig werde die Abgrenzung der Zwecke der wirtschaftlichen Betätigung unter dem Merkmal der „Ausschließlichkeit“ die entscheidende Rolle spielen und u. U. zu Problemen führen. Erfolgt die Mittelbeschaffung für die gemeinnützigen Zwecke oder erfüllt die Tätigkeit vor allem einen Selbstzweck? Kriterien zur Beurteilung werden vor allem der Zeit- und Personalaufwand und das mit der Tätigkeit verbundene Risiko sein. Darüber hinaus klärt der AEAO die Möglichkeit, auch als Hilfsperson den Gemeinnützigkeitsstatus neben der auftraggebenden Organisation erhalten zu können, wenn die Hilfsperson durch die Tätigkeit zugleich auch eigene satzungsmäßige Ziele verfolgt. Weitere Neuerungen im Rahmen der Anerkennung von Selbstversorgungsbetrieben als Zweckbetriebe sowie die Abschaffung der durch § 12 II Nr. 8a UStG überflüssig gewordenen 10% Wertschöpfungskette waren Thema des Referats. *Graffe* ging in seinem Beitrag nicht nur auf die gelungenen Klarstellungen ein, sondern erklärte ebenso offen noch immer bestehende Unsicherheiten und zum

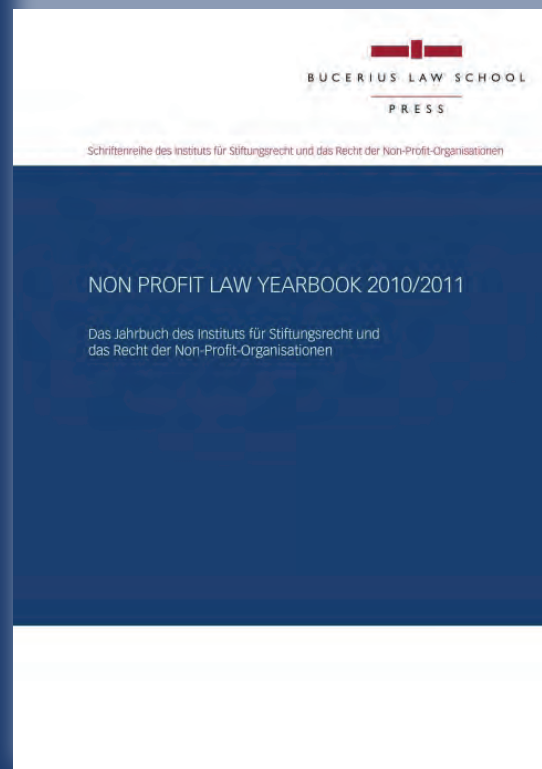


BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT
INSTITUT FÜR STIFTUNGSRECHT UND
DAS RECHT DER NON-PROFIT-ORGANISATIONEN

Non Profit Law Yearbook 2010/2011

Herausgegeben von Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, LL.M.,
Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt und Prof. Dr. Birgit Weitemeyer
Schriftleitung Dr. Christine Franzius, Manuela Puchalla, Julia Theele
2011, 270 Seiten, kartoniert, € 19,90
ISBN 978-3-86381-002-3

Neu



Das Non Profit Law Yearbook bietet in jährlicher Folge ein Diskussionsforum für aktuelle Fragen des Rechts der gemeinnützigen Organisationen. Neben grundsätzlichen Abhandlungen enthält es Rechtsprechungs- und Gesetzgebungsübersichten, Länderberichte sowie eine Bibliographie des jeweiligen Jahres. Alle Abhandlungen sind mit Zusammenfassungen in englischer Sprache versehen.

Grundfragen

- *Daniel Thürer*: Gedanken zur Republik – in Europa, in den USA und in der Welt

Verfassungsrecht

- *Michael Drooge*: Gemeinnützigkeitsrecht im Wettbewerb – Determinanten der Gemeinwohlförderung im offenen Steuerstaat
- *Florian Becker*: Die Verteilung der stiftungsrechtlichen Gesetzgebungskompetenzen zwischen Bund und Ländern

Zivilrecht

- *Wilhelm-Albrecht Achilles*: Besetzungsrechte bei Stiftungen
- *Dieter Reuter*: Der funktionale Stiftungsbegriff – ein Meilenstein in der stiftungsrechtlichen Diskussion?

Internationales

- *Nils Krause/Esther Kindler*: Brauchen wir neue Rechtsformen für NPO's: UG, Low Profit Limited, Europäische Privatgesellschaft, wirtschaftlicher Verein oder kleine Genossenschaft?
- *Markus Achatz*: Die Erfahrungen in Österreich mit dem neuen Spendenrecht

- *Francesco Schurr*: Stiftung und System des Gemeinnützigkeitsrechts im Fürstentum Liechtenstein
- *Daniela Schönenberg*: Venture Philanthropy – Haftung von Stiftungen für Strategieberatung am Beispiel des Schweizer Rechts

Länderberichte

- *Nils Krause/Matthias Grigoleit*: Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum dritten Sektor im Jahr 2010 in Deutschland
- *Dominique Jakob/Matthias Uhl*: Vereins- und Stiftungsrecht 2010 – Länderbericht Schweiz
- *Susanne Kalss/Johannes Zollner*: Vereins- und Stiftungsrecht 2010 – Länderbericht Österreich

Dokumentation

- *Janne Seelig*: Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2010



BUCERIUS LAW SCHOOL
PRESS



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

INSTITUT FÜR STIFTUNGSRECHT UND
DAS RECHT DER NON-PROFIT-ORGANISATIONEN

W. Rainer Walz-Preis 2011

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg, vergibt für das Jahr 2011 den von der Humanistischen Stiftung, Frankfurt a.M., im Jahr 2007 gestifteten W. Rainer Walz-Preis. W. Rainer Walz hat das Institut als Direktor von 2002 an bis zu seinem Tode im Jahr 2006 zu einer führenden Forschungseinrichtung zu allen rechtlichen Fragen des Dritten Sektors entwickelt. Der Preis ist bestimmt für Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler, die im Rahmen einer Abschlussarbeit eine bedeutende wissenschaftliche Leistung auf dem Gebiet des Stiftungsrechts, des Vereins-, Genossenschafts-, Gemeinnützigkeitsrechts, des sonstigen Zivil-, Straf- und öffentlichen Rechts der Non-Profit-Organisationen sowie der Rechtsökonomie erbracht haben.

Der Preis ist mit 5.000 € dotiert und wird im Rahmen der „Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts“ am 9. November 2012 vergeben. Der Preis kann auch geteilt und an mehrere Personen vergeben werden. Bewerberinnen und Bewerber sollten ein akademisches oder staatliches Abschlusszeugnis nachweisen. Selbstbewerbungen sind erwünscht. Der Bewerbung sind ein Exemplar der wissenschaftlichen Arbeit, welche die Grundlage für die Bewerbung bildet, ein Lebenslauf, die gutachterlichen Beurteilungen der Arbeit und ggf. Nachweise der Examina beizufügen. Das Promotions- oder Habilitationsverfahren soll im Jahre 2011 abgeschlossen werden.

Über die Vergabe des Preises entscheidet unter Ausschluss des Rechtsweges die Leitung gemeinsam mit dem Beirat des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen. Wenn keine geeigneten Bewerbungen eingehen, kann von der Vergabe des Preises abgesehen werden.

Bewerbungen müssen bis zum 31. März 2012 beim

Institut für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen
Professor Dr. Birgit Weitemeyer
Bucerius Law School
Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg

eingereicht werden.

npOR

ZEITSCHRIFT
FÜR DAS RECHT
DER NON PROFIT
ORGANISATIONEN

Herausgeber: Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Bucerius Law School

Aufsätze

*Dr. Rupert Graf Strachwitz**

Geht alle Staatsgewalt vom Volke aus?

Aktuelle Überlegungen zum Prinzip der Subsidiarität

I. Einführung¹

Als vor 200 Jahren der moderne Verfassungsstaat entstand, war er darauf angewiesen, dass traditionelle soziale Dienstleister, insbesondere Kirchen, Klöster und Stiftungen ihre Arbeit fortsetzten, zugleich aber Loyalität zu dem sich entwickelnden neuartigen Gemeinwesen bewiesen. Dies war umso wichtiger, als die Säkularisation in den Jahren 1803–1810 ohnehin gewaltige Einbrüche in die Sozialstruktur und das soziale Netz mit sich gebracht hatte. Während aber das Weiterarbeiten den Betroffenen, sofern sie überhaupt dazu in der Lage waren, relativ leicht fiel, da sie sich durch ihr eigenes Selbstverständnis oder Satzungsgebot unverändert dazu verpflichtet fühlten, war die eingeforderte Loyalität für manche eine schwer verdauliche Kröte, die sie schlucken mussten. Wer in diesem Zusammenhang recht oder unrecht hatte, soll hier nicht erörtert werden. Vielmehr kommt es mir darauf an herauszustellen, dass man zur Aufrechterhaltung eines Minimums an sozialer Fürsorge unter den Bedingungen von Kriegen, Industrialisierung, rasantem Bevölkerungswachstum und Verelendung aufeinander angewiesen war, von gesonderten Loyalitäten einzelner staatlicher Amtsträger gegenüber einer Kirche ganz abgesehen.

Die staatliche Zersplitterung Deutschlands begünstigte die Zusammenarbeit. In den kleineren deutschen Staaten fehlten die finanziellen und personellen Ressourcen, um bestehende durch neue Systeme des Wohlfahrtswesens zu ersetzen. Zugleich erwies sich schon früh, dass Systeme, die freiwillige Beteiligung einbezogen, eine bessere Wohlfahrtsproduktion ermöglichten als ein rein staatlich organisiertes System. Aus dieser gegenseitigen Abhängigkeit erwuchs im Verlauf des 19. Jahrhunderts, was den deutschen Wohlfahrtsstaat jedenfalls theoretisch bis heute kennzeichnet, ihn von anderen unter-

scheidet und im Ausland oft als Kennzeichen der deutschen Zivilgesellschaft im Allgemeinen gesehen wird: das Subsidiaritätsprinzip.

Die Verallgemeinerung ist weit übertrieben. Nur die kirchlichen oder kirchennahen Träger von Krankenhäusern und anderen Sozialeinrichtungen, später auch ambulanten sozialen Diensten vermochten den Anspruch, dass staatlich und kommunale Stellen erst dann vergleichbare Leistungen anbieten dürften, wenn jene sich hierzu nicht bereitfänden oder in der Lage seien, gesamtgesellschaftlich durchzusetzen. Nicht kirchliche vergleichbare Anbieter gesellten sich im frühen 20. Jahrhundert dazu. In anderen Bereichen, etwa Forschung oder Bildung, verlief die Entwicklung ganz anders. Schon im vormodernen Staat waren die Universitäten fast ausnahmslos staatliche, d.h. landesherrliche Einrichtungen gewesen; dies blieb fast bis zum Ende des 20. Jahrhunderts so. Der Betrieb von Schulen wurde als Kernaufgabe des modernen Staates gesehen. Das Grundgesetz von 1949 stellt dies eindeutig heraus. Bis heute ist die Genehmigung einer privaten Schule zumindest formal davon abhängig, dass der Staat nicht in der Lage ist, den Bedarf selbst zu decken. Die Subsidiarität ist hier also genau umgekehrt. Und bis heute werden für jeden Schüler an einer staatlichen Schule wesentlich mehr Steuermittel eingesetzt als den privaten Schulträgern allenfalls als Zuschuss gewährt wird.

Trotz seines plakativen Charakters ist also Subsidiarität keineswegs ein Grundprinzip des modernen Verfassungsstaates deutscher Prägung. Nicht einmal im staatlichen Kontext selbst, also im Verhältnis zwischen den Kommunen, den Ländern und dem Bund hat sich eine umfassende Subsidiarität durchsetzen

* Der Autor leitet das Maecenata Institut für Philanthropie und Zivilgesellschaft an der Humboldt Universität zu Berlin.

¹ Siehe zum Ganzen auch *R. Roth*, Bürgermacht – Eine Streitschrift für mehr Partizipation, 2011.

können. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass diese im 20. Jahrhundert theoretisch unterfüttert und insbesondere von Oswald v. Nell-Breuning (1890-1991), zu einem Grundsatz der katholischen Soziallehre erhoben wurde.² Es war und blieb in seiner konkreten Anwendung eine volatile Kompromissformel, die beispielsweise staatliche Regelungsansprüche mit dessen mangelnder Leistungsfähigkeit und dem vorhandenen und bewährten Angebot nicht-staatlicher Anbieter zu versöhnen trachtete. Dass dieses Angebot mit dem sogenannten Ehrenamt, das freie Träger sehr viel besser an sich binden konnte als eine staatliche Administration, wegen dessen emotionaler Komponente ebenso wie aus wirtschaftlichen Gründen zusätzlich attraktiv war, darf in diesem Zusammenhang nicht unterschätzt werden.

II. Die subsidiäre Wohlfahrtspflege

Nachdem die Reichsverfassung von 1919 den Wohlfahrtsstaat zum Prinzip erhoben hatte, verfestigte sich die in diesem Sinne subsidiär aufgebaute Systematik der Wohlfahrtsproduktion. Die sechs Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege, deren ältester bis in das Jahr 1846 zurückging, deren jüngste aber erst jetzt entstanden, eroberten eine beherrschende Position. Bis heute stehen beispielsweise rd. 50% aller Krankenhausbetten in Deutschland in sogenannten frei-gemeinnützigen Krankenhäusern – im internationalen Vergleich ein absoluter Spitzenwert. Rettungsdienst, Krankentransport und Katastrophenschutz sind überwiegend Domänen gemeinnütziger Organisationen. In Großbritannien oder Frankreich ist dies völlig anders. Andererseits sind diese wie alle Akteure in diesem Bereich einer strikten und umfassenden staatlichen Regulierung unterworfen – in Einzelfällen handeln sie als ‚beliebene Unternehmer‘, werden vielfach in der Öffentlichkeit als integrale Bestandteile eines staatlichen Wohlfahrtssystems wahrgenommen und sind durch Kontrakte, Subventionen und zahlreiche andere Mechanismen (beispielsweise bis 1.7.2011 die Möglichkeit, Zivildienstleistende einzusetzen) engstens mit der öffentlichen Verwaltung verflochten. Weit über 1 Million Arbeitnehmer in Deutschland sind auf diese Weise zwar nominell Mitarbeiter von Stiftungen oder Vereinen, tatsächlich aber vollständig abhängig von finanziellen Leistungen staatlicher oder para-staatlicher Finanzierungsquellen. Sie haben es verstanden, diesen Umstand zu ihrem Vorteil zu nutzen: Sie erhalten beispielsweise bei Versicherungen die günstigen Tarife der staatlichen Bediensteten. Andererseits werden die Besoldungsregeln der öffentlichen Hand in etwa auch auf diese Mitarbeiter angewendet, was nicht selten zu Lasten von *good governance* und betrieblicher Optimierung geht.

Dieses mit dem Namen Korporatismus belegte Wohlfahrtsstaatsmodell – auch dieses übrigens im Ausland als deutsche Spezialität gesehen – steht heute aus ganz unterschiedlichen Gründen auf dem Prüfstand. Zum einen hatte es mit einer umfassenden Subsidiarität im Wortsinn nie wirklich viel zu tun. Der Grundsatz, die primäre Gestaltungs- und Handlungshoheit läge stets beim Bürger, kollektive Akteure dürften grundsätzlich nur dann tätig werden, wenn das Leistungsvermögen des Einzelnen überfordert sei, und jeweils der kleinste kollektive Akteur habe gegenüber dem nächstgrößeren Vorrang, wird im Regelwerk des Wohlfahrtswesens nur sehr partiell umgesetzt. Die Spitzenverbände lassen gegenüber ihren Fach-, Regional- und Mitgliedsorganisationen durchaus nicht die Subsidiarität zu, die sie für sich selbst einfordern und handeln damit sehr ähnlich wie beispielsweise der Bund gegenüber der EU oder die Länder gegenüber dem Bund.

Zum zweiten sind viele angeblich subsidiär handelnden Akteure staatlichen Verwaltungsstellen oder auch Wirtschaftsunternehmen so ähnlich geworden, dass sie von diesen kaum zu unterscheiden sind und daher etwa von neuen sozialen Bewegungen nicht als verwandt, sondern als fremd wahrgenommen werden. Die Diskussion, ob etwa gemeinnützige Krankenhäuser, Betriebe mit Jahresumsätzen im Vielhundert-Millionen-Euro-Bereich, zur Zivilgesellschaft im heutigen Sinn gehören oder nicht, kommt insoweit nicht von ungefähr.

Zum dritten haben gerade die Herausbildung der Zivilgesellschaft als autonome Arena kollektiven öffentlichen Handelns und das zunehmende Zusammengehörigkeitsgefühl von Akteuren, die einander früher fremd oder sogar ablehnend begegneten, dazu geführt, dass viel mehr als früher eine gemeinsame zivilgesellschaftliche Handlungslogik betont wird, zu deren Komponenten neben der Pluralität und anderen zweifellos eine umfassende Subsidiarität gehört. Was bei Bürger- oder Menschenrechtsgruppen völlig und bei Naturschutzorganisationen weitgehend unstrittig ist, wird immer mehr auch im kulturellen, wissenschaftlichen und Bildungsbereich eingefordert und in Bezug auf die sehr spezifische Ausformung im Wohlfahrtsbereich hinterfragt. Im Licht der Erkenntnis, dass große Strukturen regelmäßig teurer, aber oft weniger effizient, flexibel und kreativ sind und typische Beiträge zivilgesellschaftlichen Handelns wie bürgerschaftliches Engagement weniger gut einsetzen können, ist diesen in den letzten Jahren viel Vertrauen abhanden gekommen.

III. Der neue Trend

Diese Entwicklung verbindet sich heute mit der zunehmenden Ausdifferenzierung und Individualisierung der Gesellschaft. In dem Maß, in dem traditionelle Milieus verlorengegangen sind, haben sich auch nationale Zusammengehörigkeitsgefühle zurückgebildet. Sie wurden abgelöst von einer massiven Internationalisierung einerseits und einer Besinnung auf regionale und lokale Eigenheiten andererseits, wobei sich regionales und transnationales oft auch noch verbindet. Allen traditionellen Strukturen bläst somit der Wind ins Gesicht. Der Mitgliederchwund bei allen großen Organisationen ist dafür ein beredtes Beispiel. Bei insgesamt steigendem bürgerschaftlichen Engagement der Bürgerinnen und Bürger in Deutschland verlagert sich dieses auf kleine, neue, oft volatile Organisationen, die zunehmend das Subsidiaritätsprinzip auf sich beziehen und einfordern. Umfassende Subsidiarität ist, so scheint es, zu einem Hebel des gesellschaftlichen Wandels geworden. Dass dieser angesichts wachsender Angst vor undurchschaubaren globalen Strukturen des Marktes mit noch größerer Leidenschaft angesetzt wird, kann eigentlich niemanden verwundern.

Nicht zu unterschätzen ist in diesem Zusammenhang das gestiegene Selbstbewusstsein der Bürger, das durchaus in einem Zusammenhang mit dem gestiegenen Bildungsniveau zu sehen ist. Die Suche nach dem eigenen Weg ist dabei, die Einordnung in vorgegebene, zunehmend als fremd empfundene Strukturen zumindest zu erschweren, vielleicht sogar zu ersetzen. Dass Subsidiarität in diesem Kontext einen ganz neuen Stellenwert erhält, liegt auf der Hand. Zu dieser Entwicklung passt die vielfach konstatierte Entstaatlichung von Politik; sie wird heute in allen gesellschaftlichen Arenen, in denen des Marktes und der Zivilgesellschaft ebenso wie in der staatlichen gestaltet.

Wie am Beispiel der Wohlfahrtsverbände zu sehen war, steht dem, was die letztere betrifft, ein gewichtiger Faktor entgegen: die Abhängigkeit der Zivilgesellschaft von Steuergeldern, die von staatlichen Stellen administriert und selbstverständlich

2 Nell-Breuning, Die soziale Enzyklika, 1932.

auch als dirigistische Waffe eingesetzt werden. Unternehmerischer Drang, Sorgen um den Erhalt von Leistungsangeboten ebenso wie Arbeitsplätzen, Angst vor Statusverlust und andere Motive haben über Jahrzehnte ein Abhängigkeitsverhältnis zivilgesellschaftlicher Organisationen von staatlicher Finanzierung entstehen lassen, das von Politik und Verwaltung benutzt wird, um Politiken durchzusetzen, die den geschilderten gesellschaftlichen Entwicklungen diametral entgegenstehen.

Der Grund hierfür ist einfach: In einer Zeit, die dem Staat gegenüber der Wirtschaft unübersehbare Machteinbußen beschert hat, ist es aus deren Blickwinkel vielleicht sogar verständlich, wenn er ähnliches gegenüber der Zivilgesellschaft nicht nochmals erdulden will. Die Regulierungsdichte und der Durchsetzungsanspruch um des Prinzips willen haben daher in den letzten 20 Jahren erheblich zugenommen. Zuwendungsrecht, Gemeinnützigkeitsrecht, Spendenrecht usw. sind unbeschadet gewisser Verbesserungen in den Rahmenbedingungen durch immer mehr Eingriffs- und Kontrollmechanismen angereichert worden. Zivilgesellschaftliche Organisationen sind heute wie nie zuvor Gegenstand des Misstrauens der öffentlichen Verwaltung, denn diese hat durchaus verstanden, dass die sich aufopfernde Caritasschwester und der „Wutbürger“ immer mehr Gemeinsamkeiten entdecken. Geradezu schizophren mutet da der gleichzeitig immer lauter vernehmbare Ruf nach mehr Bürgerengagement und Bürgerhandeln an, das nachlassende staatliche Leistungskraft gefälligst auffangen soll. Selbst der einst wortmächtige Bundesgenosse des alten Systems, der die Aufgabe von Arbeitsplätzen zugunsten von unbezahlter Freiwilligenarbeit anprangerte – die Gewerkschaften – ist, von Mitgliederschwund geschwächt und durch die Erholung des Arbeitsmarktes einiger Argumente beraubt, in diesem Punkt recht kleinlaut geworden.

Besondere Angst beschleicht die Verwaltung naturgemäß vor den Teilen der Zivilgesellschaft, die keine Dienstleistungen erbringen und dementsprechend besonders wenig von staatlicher Finanzierung abhängig sind. Zivilgesellschaftliche Themenanwälte und Wächterorganisationen sind erheblichem Argwohn ausgesetzt oder werden schlicht aus der Zivilgesellschaft ausgeblendet. Wenn im zuständigen Bundesministerium – mit einem inzwischen geflügelten Wort, wohl gemerkt abschließend – von der Zivilgesellschaft als „Koproduzenten sozialer Dienstleistungen“ gesprochen wird, so ist dies ein deutliches Indiz für die nur partielle Wahrnehmung einer Arena der Bürgermacht oder für den vorsätzlichen Versuch, die Zivilgesellschaft zu spalten. Die im Oktober 2010 vom Bundeskabinett verabschiedete ‚Nationale Engagementstrategie‘ zeigt dies überdeutlich.

Auf der anderen Seite hat ‚Stuttgart 21‘ unser politisch-administratives System in einen seltsamen Schockzustand versetzt. Wir kann es sein, so fragt man sich, dass ältere, eher konservative Bürgerinnen und Bürger in Formen, die man eher mit Studentenprotesten in Verbindung bringt, gegen Entscheidungen, die formal korrekt abgelaufen ist, aufbegehren? Das Bild des älteren Herrn, der von Wasserwerfern der Polizei übel zugerichtet wurde und dauerhafte Augenschäden davontrug, ging und geht noch immer durch die Presse.

IV. Fazit

Plötzlich wird landauf, landab von Bürgerbeteiligung gesprochen, meist in der Hoffnung, durch das Öffnen kleiner Ventile die Tradition aufrechterhalten zu können. Bürgerbeteiligung soll, vielleicht etwas intensiver als früher, dann und dort stattfinden, wo und wie der Staat es gestattet.

Dementsprechend hat es durchaus eine gewisse Schlüssigkeit, wenn das Jahr 2011 von Versuchen des Staates, genauer gesagt des Bundes, geprägt ist, die Zivilgesellschaft stärker an die Kandare zu nehmen. Nicht ohne Grund ressortiert die Zuständigkeit für diese ganze Arena kollektiven öffentlichen Handelns auf der Bundesebene in einem eher peripheren, mit einer bunten Mischung von Dienstleistungen am Bürger betrauten Haus, dem Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend. Dort wurde die Aussetzung des Wehrdienstes und damit auch des Zivildienstes zum 1.7.2011 dazu benutzt, das bisherige Bundesamt für den Zivildienst in ein Bundesamt für Familie und zivilgesellschaftliche Aufgaben umzubenennen und mit der Verwaltung eines neugeschaffenen Bundesfreiwilligendienstes zu betrauen. Anstatt den zivilgesellschaftlichen Organisationen die Möglichkeit zu bieten, zur Sicherstellung ihrer Dienste ohne Zivildienstleistende verstärkt Teilnehmer an den seit Jahrzehnten bewährten Jugendfreiwilligendiensten (z.B. dem Freiwilligen Sozialen Jahr) zu rekrutieren, wurde ein Paralleldienst auf der Basis eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses geschaffen.

Die Ausgestaltung ermöglicht über staatliche Betreuungs- und Kontrollfunktionen eine massive Einsichtnahme in die Binnenstruktur nominell autonomer Organisationen, obwohl es sich ja bei dem neuen Dienst gerade nicht mehr um einen Pflichtdienst handelt, der besondere Beaufsichtigung durch die hoheitliche Gewalt erforderlich erscheinen ließe. Besonders bedenklich ist die Fortführung der bisherigen Zivildienstschulen als staatliche Ausbildungsstätten für die Freiwilligen, die damit nicht mit dem Proprium ihrer Einsatzorganisation vertraut gemacht und auf ein emotional begründetes weiteres freiwilliges Engagement hingeführt werden können. Dem vielbeschworenen Subsidiaritätsprinzip spricht dies Hohn! Und doch haben sich die Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege nicht zu einem gemeinsamen ‚Nein‘ zu dieser Zumutung bereithalten können. Die Interessen derjenigen Einsatzstellen, die nicht rechtzeitig die Zeichen der Zeit erkannt und Vorsorge für die Nach-ZDL-Zeit getroffen hatten, standen ihnen offenbar näher; die Versuchung des Staatsgeldes war einfach zu groß.

An der aktuellen Gefährdung des Subsidiaritätsprinzips sind insofern Akteure der Zivilgesellschaft in nicht geringem Maß mitschuldig. Anstatt zur Abwehr staatlicher Zumutungen zivilgesellschaftliche Solidarität zu üben – das Nein aller Verbände hätte das Programm zu Fall gebracht –, klammern sie sich an überkommene korporatistische Mechanismen. Das dafür vorgebrachte Argument, es ginge hier nicht um abstrakte Prinzipien, sondern um die konkrete Hilfe für Menschen in Not, die nicht gefährdet werden dürfe, kann nicht verfangen. Diese Hilfe ist nicht in Gefahr – jedenfalls nicht dadurch.

Das heißt auch, der Kampf um das Prinzip der Subsidiarität wird denen überlassen, die von staatlicher Alimentierung frei sind – dies sind freilich auch die, deren themenanwaltshaftliches Handeln am ehesten in Gefahr ist, von Partikularinteressen geleitet zu werden. Diese Gruppen agieren erfolgreich und werden immer stärker. Sie fordern schon seit mehr als einer Generation Mitsprache ein und bestimmen immer stärker die politische Agenda. Die deliberative Demokratie ist längst kein Wunschbild mehr, sondern eine Realität, die auf kommunaler Ebene vielfach gelebt wird, einige Länder bereits erreicht hat und mit Sicherheit auch den Bund erreichen wird, zumal sie in der EU durchaus angekommen ist, nicht – oder jedenfalls nicht nur – in der pervertierten und mit Recht angeprangerten Form des Lobbyismus, sondern als Forum einer Interessen ausgleichenden, Argumente abwägenden und Entscheidungen vorbe-

reitenden entstaatlichten Politik. Staatliche Instanzen, die sich daran nicht beteiligen, werden zurückbleiben und das Schicksal aller Dinosaurier erleiden.

In naher Zukunft werden sich, so lässt sich unschwer voraussagen, die Akteure der Zivilgesellschaft mehr als bisher solidarisieren. Immer mehr werden sie versuchen, fremde Einflüsse abzuschütteln. Zivilgesellschaftliche Organisationen mit größeren materiellen Ressourcen werden ihnen, so ist zu hoffen, dabei helfen. Sie werden den politischen Druck verstärken, um gesetzliche Rahmenbedingungen zu erhalten, die ihnen selbstermächtigt, selbst organisiertes Handeln im Sinne einer umfassenden Subsidiarität ermöglichen. Selbst die Medien, deren Desinteresse an der Zivilgesellschaft oft genug zu Recht beklagt wurde, beginnen ganz zaghaft, sich diesem Themenfeld zu nähern.

Befördert durch die kommunikative Revolution des letzten Jahrzehnts hat Subsidiarität heute einen neuen Klang. Die Bürgerinnen und Bürger holen sich ihre Gestaltungshoheit zurück und bringen sich in allen Arenen ein. Die öffentliche Verwaltung wird lernen müssen, subsidiär zu handeln – Argumente von Ordnung und Sicherheit werden das nicht verhindern. Die Regierungen tun gut daran, sich auf die neue Welt einzustellen anstatt krampfhaft zu versuchen, den Staat des 19. Jahrhunderts doch noch zu konservieren. Die Parlamente werden, so ist zu hoffen, ihre Aufsichtsfunktion ernster nehmen. Denn sie sind ja nun die Vertretungen aller Bürgerinnen und Bürger. „Alle Staatsgewalt geht vom Volke aus.“ Der Satz ist heute so aktuell wie 1949.

Barbara Meyn, LL.M.*

Kooperationen zwischen Gemeinnützigen – Ein steuerlicher Überblick

Teil 1 – Unterstützung Anderer: Ressourcenüberlassung, Dienstleistungen

Unterschiedliche Ressourcenverteilung im gemeinnützigen Sektor – Know-how, Infrastruktur, Finanzmittel –, zurückgehende Erträge in der aktuellen Niedrigzinsphase sowie ein steigender Professionalisierungsgrad in der Breite, der zu effizienterer Mittelverwendung und Konzentration auf die eigenen Kernkompetenzen führt, lassen das Interesse gemeinnütziger Körperschaften an Kooperationen stetig wachsen.

Der Beitrag fasst die relevanten steuerlichen, insbesondere gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekte von Kooperationen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften zusammen.¹ Der erste Teil, der in dieser Ausgabe der npOR erscheint, widmet sich schwerpunktmäßig der passiven wie der aktiven Unterstützung der Zwecke des Partners.²

I. Überlassung von Ressourcen

Zwar setzt das Gemeinnützigkeitsrecht in § 51 Abs. 1 S. 1, § 57 Abs. 1 S. 1 AO voraus, dass eine gemeinnützige Körperschaft ihre Zwecke grundsätzlich selbst („unmittelbar“) verwirklicht, das Gesetz lässt jedoch zahlreiche Ausnahmen zu. Neben der bloßen Mittelweitergabe an die Forschungseinrichtung, das Museum oder die Schule etwa, kann die Körperschaft mit ihren Partnern auch neue Projekte entwickeln, die von diesen als Projektträger umgesetzt und von der Körperschaft finanziert oder mit anderen Ressourcen unterstützt werden. Eine Projektbindung ist somit auch bei der institutionellen Förderung möglich.

1. Überwiegende Mittelweitergabe, § 58 Nr. 1 AO

§ 58 Nr. 1 AO ermöglicht die ausschließliche oder überwiegende Mittelweitergabe an eine andere Körperschaft für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke (sogenannte Mittelbeschaffung).³ Die Mittelbeschaffung muss in diesem Fall bereits in der Satzung vorgesehen sein.⁴ Mittel in diesem Sinne sind alle Vermögenswerte, d.h. neben den zeitnah zu verwendenden Mitteln auch das Vermögen selbst.⁵ Da die Mittel steuerbegünstigten Zwecken dienen müssen, sind Zuwendungen in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Empfänger Körperschaft nicht zulässig.

Werden die Mittel für eine inländische Körperschaft des privaten Rechts beschafft, muss diese selbst steuerbegünstigt sein (§ 58 Nr. 1 Hs. 2 AO). Als Verwendungsnachweis genügt ein aktueller Freistellungsbescheid der Empfänger Körperschaft.⁶

Sollen die Mittel dagegen an ausländische Körperschaften weitergereicht werden, besteht eine erhöhte Nachweispflicht für die Verwendung der Mittel zu steuerbegünstigten Zwecken.⁷

2. Teilweise Mittelweitergabe, § 58 Nr. 2 AO

Die teilweise Mittelweitergabe an eine andere inländische gemeinnützige Körperschaft zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken muss nach § 58 Nr. 2 AO weder in der Satzung vorgesehen sein,⁸ noch muss die Mittelverwendung im Rahmen der Zwecke der Förderkörperschaft erfolgen.⁹ Die nach § 58 Nr. 1 und 2 AO zulässige Unterstützung anderer Ge-

* Die Autorin ist Rechtsanwältin und leitet den Bereich Steuern, Recht, Controlling im DSZ – Deutsches Stiftungszentrum im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft.

- 1 Auf abweichende Besonderheiten bei der Zusammenarbeit mit Unternehmen oder anderen privaten Dritten sowie mit der öffentlichen Hand kann nicht näher eingegangen werden.
- 2 Der zweite Teil wird die gemeinschaftliche Zweckverwirklichung Gemeinnütziger in gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit beleuchten.
- 3 Fischer, HHSp-AO, Loseblatt, Stand: Mai 2010, § 58 Rz. 29; Tipke, Tipke/Kruse-AO, Loseblatt, Stand: März 2011, § 58 Tz. 2; Woitschell, Ernst&Young-KStG, Loseblatt, Stand: April 2011, § 5 Rz. 435; Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl. 2010, S. 211 (2.8.1).
- 4 Vgl. Fischer, HHSp-AO (Fn. 3), § 58 Rz. 31 m.w.N.; AEO Nr. 1 zu § 58 Nr. 1.
- 5 BFH, Urt. v. 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62, 64; BFH, Urt. v. 15.7.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162, 164; vgl. auch Buchna/Seeger/Brox (Fn. 3), S. 219 (2.8.2.2); Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 9 Rz. 57 m.w.N.
- 6 Vgl. OFD Frankfurt a.M., Verf. v. 4.12.2003 – S 0177 A-6-St II 12/S 0177 A-7-StH 12, DStZ 2004, 267; OFD Magdeburg, Verf. v. 20.4.2005 – S 0170 - 44 – St 217; Buchna/Seeger/Brox (Fn. 3), S. 219 (2.8.2.1); Schauhoff (Fn. 5), § 9 Rn. 9.
- 7 AEO Nr. 1 S. 6 zu § 58; Buchna/Seeger/Brox (Fn. 3), S. 213 (2.8.1.3); vgl. auch BMF, Verf. v. 16.5.2011 – IV C 4 - S 2223/07/0005 :008 zur Absetzbarkeit von Spenden ins EU-Ausland durch ausreichenden Nachweis, dass der Zuwendungsempfänger die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach deutschem Recht erfüllt.
- 8 Vgl. Fischer, HHSp-AO (Fn. 3), § 58 Rz. 40; Tipke, Tipke/Kruse-AO (Fn. 3), § 58 Rz. 2; vgl. auch AEO Nr. 23 zu § 23.
- 9 Vgl. Fischer, HHSp-AO (Fn. 3), § 58 Rz. 40; allerdings ist zu prüfen, ob die Körperschaft aufgrund zivilrechtlicher Vorgaben daran gehindert ist, andere als ihre eigenen Zwecke zu fördern.

meinnütziger rechtfertigt auch Preisnachlässe bei Dienstleistungen zwischen gemeinnützigen Körperschaften.¹⁰ § 58 Nr. 2 AO ist nicht auf die Förderung ausländischer Körperschaften anwendbar. Eine Förderung im Ausland muss als eigenes Projekt durchgeführt werden.¹¹

Strittig ist die Auslegung des Begriffs der „teilweisen“ Zuwendung von Mitteln in § 58 Nr. 2 AO. Insbesondere die Finanzverwaltung¹² aber auch Teile der Literatur¹³ gehen davon aus, dass die Mittelweitergabe gegenüber der eigenen operativen Tätigkeit nicht überwiegen darf. Demgegenüber genügt es dem BFH, dass die Körperschaft neben der mittelbaren auch unmittelbare Zweckverwirklichung in nicht gänzlich untergeordnetem Maße betreibt.¹⁴ Daraus wird geschlossen, dass der Anteil operativer Tätigkeit mindestens 10 % betragen müsse.¹⁵ Für die Praxis ist zu empfehlen, sowohl die Mittelbeschaffung als auch die unmittelbare Zweckverwirklichung in der Satzung vorzusehen, da unter dieser Voraussetzung sowohl fördernde als auch operative Tätigkeit in unbegrenztem Umfang nebeneinander möglich sind.¹⁶ Der BFH¹⁷ lässt darüber hinaus bei der Beurteilung des Verhältnisses zwischen mittelbarer und unmittelbarer Tätigkeit im Gegensatz zur Finanzverwaltung¹⁸ eine veranlagungszeitraumübergreifende Betrachtung zu.

3. Überlassung von Personal, § 58 Nr. 3 AO

Gemeinnützige können sich auch durch die Überlassung von Personal zu steuerbegünstigten Zwecken gegenseitig unterstützen. Dies ermöglicht § 58 Nr. 3 AO. Erfasst hiervon sind neben dem angestellten Personal auch die ehrenamtlich Tätigen. Die gleichzeitige Überlassung zweckdienlicher Arbeitsmittel ist zulässig.¹⁹ § 58 Nr. 3 AO stellt wie § 58 Nr. 1 und 2 AO eine Ausnahme zum Erfordernis der unmittelbaren Zweckerfüllung dar.²⁰ Zum einen bedarf es damit des Rückgriffs auf § 58 Nr. 3 AO nicht, wenn der Personaleinsatz bei dem Dritten ohnehin der überlassenden Körperschaft als eigene zweckverwirklichende Tätigkeit zuzurechnen ist, weil sie das Personal selbstständig und eigenverantwortlich bei dem Dritten einsetzt.²¹ Zum anderen ist es unerheblich für den Anwendungsbereich des § 58 Nr. 3 AO, ob die Personalüberlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt.²² § 58 Nr. 3 (und 4) AO werden – richtigerweise – als *lex specialis* zu § 58 Nr. 1 AO aufgefasst.²³

a. Überwiegende Personalüberlassung möglich?

Finanzverwaltung²⁴ und Teile der Literatur²⁵ gehen dennoch davon aus, dass die Personalüberlassung, vergleichbar mit § 58 Nr. 2 AO, nur teilweise erfolgen dürfe, da die Körperschaft überwiegend eigene Tätigkeiten entfalten müsse. Dem Wortlaut des § 58 Nr. 3 AO lässt sich dies nicht entnehmen. Allein § 58 Nr. 2 AO enthält das einschränkende Kriterium der teilweisen mittelbaren Tätigkeit, es findet sich in den übrigen Tatbeständen des § 58 AO jedoch gerade nicht. Hierauf verweist auch *Fischer*,²⁶ wobei er allerdings das Tatbestandsmerkmal „teilweise“ sinngemäß ergänzt, da es „schwer vorstellbar“ sei, dass eine Körperschaft, deren Tätigkeit sich in der Gestellung von Arbeitskräften erschöpft, einen steuerbegünstigten Zweck verfolgen könne. Zugleich hält er jedoch selbst Ausnahmen für denkbar, „etwa bei der Gestellung von Ordensleuten“.²⁷ Viel spricht dafür, jedenfalls unter den Voraussetzungen des § 58 Nr. 1 AO auch die überwiegende oder ausschließliche Personalüberlassung als zulässig anzusehen.²⁸ In § 58 Nr. 1 bis 4 AO sieht der Gesetzgeber die Kooperation zwischen Gemeinnützigen als förderungswürdige Form gemeinnützigen Wirkens explizit vor. Der BFH²⁹ hat einen weiten Mittelbegriff geprägt, um alle Vermögenswerte in die satzungsmäßige steuerbegünstigte Sphäre einzubinden.³⁰ Da § 58 Nr. 3 AO als spezielle Ausprägung von § 58 Nr. 1 AO anzusehen ist, ist die Überlassung

von Arbeitskräften spezielle Ausprägung der Mittelüberlassung. Wie sich aus § 58 Nr. 3 AO ergibt, ist gesetzgeberische Intention, die Ressource Arbeitskraft dem steuerbegünstigten Bereich vorzubehalten, nicht zwingend jedoch nur einer bestimmten Körperschaft. Der Schutzgedanke, sämtliche „Mittel“ der Körperschaft ausschließlich für steuerbegünstigte Zwecke einzusetzen, muss sich daher auf alle der Körperschaft zur Verfügung stehenden Ressourcen erstrecken. Der Mittelbegriff des Gemeinnützigkeitsrechts ist daher insofern zu erweitern, dass nicht nur alle Vermögenswerte, sondern alle Ressourcen der überlassenden Körperschaft im wirtschaftlichen Sinne, also auch Arbeitskräfte, hierunter zu verstehen sind. Bei einer satzungsmäßigen Verankerung der überwiegenden Personalüberlassung an andere steuerbegünstigte Körperschaften zu steuerbegünstigten Zwecken ist diese daher nach § 58 Nr. 1 i.V.m. Nr. 3 AO gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig.

b. Personalüberlassung für den Verwaltungsbereich

Aus der Vorgabe des § 58 Nr. 3 AO, die Überlassung von Arbeitskräften müsse „für steuerbegünstigte Zwecke“ erfolgen, wird teilweise geschlossen, dass der Personaleinsatz im Bereich von Verwaltungstätigkeiten bei dem Dritten gemeinnützigkeitsrechtlich unzulässig sei.³¹ Dem ist nicht zuzustimmen, soweit die Verwaltungstätigkeit im ideellen Bereich (einschließ-

10 Vgl. *Buchna/Seeger/Brox* (Fn. 3), S. 221. (Beispiele: Vergabe von zinslosen Darlehen an andere Gemeinnützige; Essenslieferung eines Krankenhauses an ein Altenheim unter Marktpreis).

11 Bei der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland besteht eine erhöhte Nachweispflicht (§ 90 Abs. 2 AO), vgl. AEAO Nr. 1 S. 4 zu § 63; zu den Unterlagen, die als entsprechender Nachweis dienen können vgl. *Buchna/Seeger/Brox* (Fn. 3), S. 283.

12 AEAO Nr. 2 zu § 58.

13 *Buchna/Seeger/Brox* (Fn. 3), S. 219 f. (2.8.2.2); a.A. *Jost, D/J/P/W-KStG*, Loseblatt, Stand: Dez. 2010, § 5 Abs. 1 Nr. 9, Rz. 131.

14 BFH, Urt. v. 15.7.1998 – I R 156/94 (Fn. 5), S. 162.

15 Vgl. *Fischer*, HHSp-AO (Fn. 3), § 58 Rz. 43 m.w.N.

16 Zu entsprechenden Satzungsformulierungen s. *Buchna/Seeger/Brox* (Fn. 3), S. 216 ff.

17 BFH, Urt. v. 15.7.1998 – I R 156/94 (Fn. 5), S. 162.

18 BMF, Verf. v. 15.2.2002 – IV C 4 - S 0174 - 2/01 (Nichtanwendungserlass).

19 AEAO Nr. 3 zu § 58; BMF, Verf. v. 10.9.2002 – IV C 4 - S 0171 - 93/02; z.B. Krankenwagen, Musikinstrumente etc.

20 Vgl. BFH, Urt. v. 17.2.2010 – I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006; BFH, Urt. v. 30.11.1995 – V R 29/91, BStBl. II 1997, 189, 191; *Tipke, Tipke/Kruse-AO* (Fn. 3), § 58 Tz. 4; *Fischer* HHSp-AO (Fn. 3), § 58 Rz. 47; *Uterhark/Krüger*, Schwarz-AO, Loseblatt, Stand: Feb. 2011, § 58 Rz. 4.

21 *Fischer* HHSp-AO (Fn. 3), § 58 Rz. 48; vgl. auch BFH, Urt. v. 17.2.2010 – I R 2/08 (Fn. 20), Rz. 24; vgl. hierzu auch unten, II. 1.

22 Vgl. *Tipke, Tipke/Kruse-AO* (Fn. 3), § 58 Tz. 4; *Jost, D/J/P/W-KStG* (Fn. 13), § 5 Abs. 1 Nr. 9, Rz. 134 m.w.N.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 4 Rz. 64.

23 *Fischer*, a.a.O. (Fn. 21); *Schauhoff*, a.a.O. (Fn. 6).

24 FinMin. Nordrhein-Westfalen, Erlass v. 6.8.1990 – S 0171 - 113 - VB 4, DB 1990, 1745.

25 *Tipke, Tipke/Kruse-AO* (Fn. 3), § 58 Tz. 4; *Buchna/Seeger/Brox* (Fn. 3), S. 222; *Jost, D/J/P/W-KStG* (Fn. 13), § 5 Abs. 1 Nr. 9, Rz. 133; *Woit-schell*, Ernst&Young-KStG (Fn. 3), § 5 Rz. 445; *Hüttemann* (Fn. 22), Rz. 67.

26 *Fischer*, HHSp-AO (Fn. 3), § 58 Rz. 49.

27 a.a.O.

28 So auch *Fischer*, HHSp-AO (Fn. 3), § 58 Rz. 47 f. sowie *Schauhoff* (Fn. 5), § 9 Rz. 61 f.

29 Vgl. BFH, Urt. v. 23.10.1991 – I R 19/91 (Fn. 5), S. 64; BFH, Urt. v. 15.7.1998 – I R 156/94 (Fn. 5), S. 164.

30 Vgl. auch *Hüttemann* (Fn. 22), § 5 Rz. 16 f. m.w.N.; allg. Auffassung.

31 *Buchna/Seeger/Brox* (Fn. 3), S. 222; *Fischer*, HHSp-AO (Fn. 3), § 58 Rz. 48.

lich Zweckbetrieb) erfolgt.³² Eine Körperschaft darf für ihre allgemeine Verwaltung, beispielsweise für die Geschäftsführung, die Buchhaltung oder das Sekretariat, unstreitig ihre zeitnah zu verwendenden Mittel einsetzen, auch wenn es sich um Fördermittel eines Dritten handelt, denn diese Arbeiten dienen der ordnungsgemäßen Zweckverwirklichung.³³ Wenn aber eine Förderkörperschaft nach § 58 Nr. 1 oder 2 AO einem anderen Gemeinnützigen Mittel überlassen darf, um dessen Verwaltungstätigkeit zu unterstützen, sind nach dem soeben Gesagten wiederum alle Mittel einschließlich der personellen Ressourcen von der zulässigen Unterstützung umfasst.³⁴

c. Entgeltliche Personalüberlassung

Die Personalüberlassung kann entgeltlich erfolgen. Soweit das beim Dritten eingesetzte Personal nicht selbständig und eigenverantwortlich im Rahmen des eigenen Satzungszwecks tätig wird, liegen bei der überlassenden Körperschaft stets Einnahmen aus steuerpflichtigem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb vor.³⁵ Die Annahme eines Zweckbetriebs scheidet in diesem Fall aus, weil keine Verwirklichung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke der überlassenden Körperschaft erfolgt, wie es § 65 Abs. 1 AO verlangt,³⁶ sondern nur die Zwecke der anderen Körperschaft gefördert werden.

4. Überlassung von Räumen, § 58 Nr. 4 AO

§ 58 Nr. 4 AO lässt schließlich auch die Überlassung von Räumen an andere steuerbegünstigte Körperschaften zu steuerbegünstigten Zwecken zu.³⁷ Der Begriff „Räume“ ist weit zu verstehen und umfasst neben Gebäuden oder Gebäudeteilen auch Anlagen.³⁸ Raumüberlassung als Hauptzweck einer gemeinnützigen Körperschaft lehnt die Finanzverwaltung ab.³⁹ Nach Auffassung der Verfasserin dürften jedoch die gleichen Überlegungen wie bei der Personalüberlassung⁴⁰ dazu führen, dass jedenfalls unter den Voraussetzungen des § 58 Nr. 1 AO die Zweckverwirklichung mittels Raumüberlassung zu steuerbegünstigten Zwecken auch bei Überwiegen gegenüber unmittelbarer Tätigkeit nach gesetzgeberischer Intention gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig ist.⁴¹ Auch hinsichtlich der Raumüberlassung zur Nutzung zu Verwaltungstätigkeiten sei auf die Parallelproblematik bei der Personalüberlassung verwiesen.⁴²

a. Beachtung des Finanzierungsursprungs

Erfolgt die Raumüberlassung nicht zu steuerbegünstigten Zwecken, ist sie vor dem Hintergrund des Gebots zeitnaher Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) problematisch. Mittelverwendung in diesem Sinne meint auch die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen, § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO. Eine wissenschaftsfördernde Körperschaft beispielsweise darf daher auch aus zeitnah zu verwendenden Mitteln ein Gebäude kaufen oder errichten, das Forschungszwecken dient. Unzulässig wäre es jedoch, zeitnah zu verwendende Mittel für einen Gebäudeteil einzusetzen, in dem beispielsweise ein Café eingerichtet werden soll, oder für einen Bürotrakt, der anschließend planmäßig an nicht steuerbegünstigte Dritte vermietet werden soll, da weder der Betrieb des Cafés noch die Vermietung von Büros dem Grunde nach gemeinnütziger Zweck sind.⁴³ Entsprechendes gilt für die tatsächliche Raumnutzung. Soweit Räume oder andere Vermögensgegenstände, die zulässigerweise mit zeitnah zu verwendenden Mitteln hergestellt oder angeschafft wurden, entweder einer nicht steuerbegünstigten Körperschaft und/oder nicht zu steuerbegünstigten Zwecken überlassen werden, liegt ein Verstoß gegen das Gebot zeitnaher Mittelverwendung

vor.⁴⁴ Anderes gilt nur, wenn die Räume, Anlagen oder sonstigen Sachmittel lediglich temporär oder in begrenztem Umfang zur Kapazitätsauslastung an Dritte überlassen werden.⁴⁵

b. Entgeltliche Überlassung von Räumen und Sachmitteln

Die entgeltliche Überlassung von Räumen, Gebäuden oder anderen Sachen wird nach den allgemeinen Regeln der steuerfreien Vermögensverwaltung, dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder dem Zweckbetrieb zugeordnet.⁴⁶ Häufige und kurzfristige Vermietung einzelner Gegenstände an wechselnde Benutzer spricht für eine gewerbliche Tätigkeit.⁴⁷ Ggf. kommt ein Zweckbetrieb in Betracht (z.B. bei Jugendherbergen, § 68 Nr. 1 lit. b AO). Auch Zweck-Vermögensverwaltung ist denkbar.⁴⁸ Erfolgt die Überlassung nicht zu steuerbegünstigten Zwecken, muss ein marktübliches Entgelt verlangt werden, unabhängig davon, ob die Überlassung an einen anderen Gemeinnützigen erfolgt.⁴⁹

32 So auch *Jost*, D/J/P/W-KStG (Fn. 13), § 5 Abs. 1 Nr. 9, Rz. 133, jedenfalls für den reinen Verwaltungsbereich.

33 Vgl. *Hüttemann* (Fn. 22), § 5 Rz. 32 f. m.w.N.; zur Angemessenheit von Verwaltungsausgaben vgl. AEAO Nr. 18 ff. zu § 55.

34 Im Ergebnis zustimmend *Schauhoff* (Fn. 5), § 7 Rz. 128; *Jost*, D/J/P/W-KStG (Fn. 13), § 5 Rz. 133.

35 Vgl. zu den Kriterien unmittelbarer Zweckverwirklichung durch Personaleinsatz bei Dritten BFH, Urt. v. 17.2.2010 – I R 2/08 (Fn. 20), Rz. 24 f.; OFD Hannover, Verf. v. 29.5.2006 – S 0184 – 15 – StO 225; vgl. näher hierzu unten, II.1.

36 BFH, Urt. v. 24.6.1995 – I R 35/93, BStBl. II 1995, 767; vgl. auch *Schauhoff* (Fn. 5), § 7 Rz. 84.

37 Vgl. *Buchna/Seeger/Brox* (Fn. 3), S. 223; bei § 58 Nr. 3 AO braucht der Dritte nicht selbst steuerbegünstigt zu sein; zu Recht wird daher eine Vereinheitlichung der Maßstäbe im Bereich des § 58 AO gefordert, vgl. z.B. *Schauhoff* (Fn. 5), § 9 Rz. 62 a.E.

38 Z.B. Sportanlagen und Freibäder, vgl. AEAO Nr. 4 zu § 58.

39 FinMin Nordrhein-Westfalen, Verf. v. 6.8.1990 – S 0171 – 113 – V B 4 zu sog. Hallenbauvereinen.

40 Vgl. oben unter 3.a.

41 So auch *Schauhoff* (Fn. 5), § 7 Rz. 129; *Fischer*, HHSp-AO (Fn. 3), § 58 Nr. 54.

42 Vgl. oben 3.b.

43 Vgl. BFH, Urt. v. 19.6.1974 – I R 14/72, BStBl. II 1974, 664; *Thiel/Eversberg*, Zur Reichweite des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht, DB 2007, 191, 195; anderes kann beispielsweise bei Mensen des Studentenwerks oder der vergünstigten Vermietung an andere Gemeinnützige gelten.

44 Vgl. BayLfSt, Verf. v. 2.11.2010 – S 2729.2.1-5/2 St31; OFD Frankfurt a.M., Verf. v. 8.12.2004 – S 0186 A - 5 - St II 1.03; *Buchna/Seeger/Brox* (Fn. 3), S. 223 (2.8.4).

45 So auch *Fischer*, HHSp-AO (Fn. 3), § 58 Rz. 22, 52, der die ertragreiche Vermarktung von Leerressourcen aus Gründen der wirtschaftlichen Geschäftsführung für geboten erachtet; *Thiel/Eversberg* (Fn. 43), S. 195; a.A. wohl *Buchna/Seeger/Brox* (Fn. 3), S. 223 (2.8.4).

46 Vgl. *Schauhoff* (Fn. 5), § 7 Rz. 129.

47 Vgl. auch *Schauhoff*, a.a.O. (Fn. 46).

48 Vgl. *Thiel/Eversberg* (Fn. 43), S. 192 mit dem Beispiel der Vermietung eines Gästehauses einer Forschungseinrichtung an Gastwirtschafter; weiteres Beispiel: Überlassung verbilligten Wohnraums an bedürftige Personen.

49 Vgl. OFD Frankfurt a.M., Verf. v. 8.12.2004 – S 0186 A - 5 – St II 1.03; OFD Koblenz, Verf. v. 7.10.2003 – S 0174 A – St 33 1; *Schauhoff*, a.a.O. (Fn. 46); *Fischer*, HHSp-AO (Fn. 3), § 58 Rz. 22; *Thiel/Eversberg* (Fn. 43), S. 193 nehmen auch bei der Überlassung von Räumen und Sachmitteln an die eigene Service-Gesellschaft einen Zweckbetrieb an; a.A. hierzu *Rösch/Woitschell*, Zur Reichweite des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht. Erwidern und Replik zu dem Beitrag von *Thiel* und *Eversberg*, DB 2007, S. 191, DB 2007, 1434, 1435.

5. Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuerpflicht einer entgeltlichen Leistung ist losgelöst von der gemeinnützigkeitsrechtlichen Einordnung der zugrundeliegenden Tätigkeit zu beurteilen. Da Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist (§ 2 Abs. 1 S. 3 UStG), führen auch nicht kostendeckende Entgelte zu einem entgeltlichen Leistungsaustausch.⁵⁰ Als unternehmerisch kann auch eine Tätigkeit gelten, die zugleich Zweckverwirklichung ist.⁵¹

Echte Zuschüsse, durch die eine andere Körperschaft in die Lage versetzt werden soll, sich in Erfüllung ihres Satzungszwecks zu betätigen, sind mangels Leistungsaustausch nicht umsatzsteuerbar.⁵² Soweit in der Praxis die Bewilligung von Fördergeldern mit allgemeinen Auflagen, beispielsweise zur Konkretisierung des geförderten Vorhabens oder zur Berichterstattung verbunden wird, handelt es sich regelmäßig um unselbständige und rein technische Nebenbedingungen, die nicht zur Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses führen.⁵³ Erst wenn die Auflagen als eigenständige Leistung anzusehen sind, die im (wirtschaftlichen) Interesse der fördernden Körperschaft und in wechselseitigem Zusammenhang mit der Zuwendung erfolgen, führen sie zur Umsatzsteuerpflicht.⁵⁴ Die Umsatzsteuer ist in diesen Fällen als Kostenfaktor zu berücksichtigen.⁵⁵

Wenn keine Umsatzsteuerbefreiung greift (vgl. § 4 UStG), kommt bei Leistungen gemeinnütziger Körperschaften grundsätzlich der ermäßigte Steuertarif nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG in Betracht, sofern kein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.

Überlässt die Förderkörperschaft dem Partner unentgeltlich Sachmittel und hatte sie bei deren Anschaffung Vorsteuer geltend gemacht, unterliegt dieser Vorgang regelmäßig als unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1, 3, S. 2 UStG der Umsatzbesteuerung.⁵⁶

II. Dienstleistungen

Ihr Know-how und ihre Ressourcen kann die Körperschaft jedoch auch nutzen, um die Zwecke des Kooperationspartners aktiv zu unterstützen. Gemeinnützigkeitsrechtlich kann die Zurechnung der Tätigkeit des Handelnden sowie bei Entgeltlichkeit die Einordnung als Zweckbetrieb oder steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb problematisch sein.

1. Zweckverwirklichung als Hilfsperson

Zwar sieht der Grundsatz der Unmittelbarkeit (§ 57 Abs. 1 S. 2 AO) vor, dass die Körperschaft ihre Zwecke grundsätzlich „selbst verwirklichen“, also selbst tätig werden muss. Sie kann sich bei der unmittelbaren Zweckverwirklichung jedoch auch Dritter, sogenannter Hilfspersonen bedienen.⁵⁷ Der Dritte ist Hilfsperson, wenn sein Tun nach den Umständen des Falles der Körperschaft „wie eigenes Wirken“ zugerechnet werden kann, § 57 Abs. 1 S. 2 AO.⁵⁸ Die Körperschaft hat in diesem Fall zu kontrollieren und nachzuweisen, dass die bei der Hilfsperson eingesetzten Mittel auch tatsächlich gemeinnützigkeitskonform verwendet wurden.

Die bislang strittige Frage, ob eine als Hilfsperson handelnde gemeinnützige Körperschaft insofern zugleich selbst ihre gemeinnützigen Zwecke verwirklichen kann, dürfte durch die neuere Rspr. des BFH⁵⁹ sowie die angekündigte Aufnahme dieser Rspr. in den neuen Anwendungserlass zur Abgabenordnung⁶⁰ positiv geklärt sein. Der BFH⁶¹ hatte im Jahr 2010 seine vorherige Rechtsprechung⁶² bekräftigt, dass eine gemeinnützige Körperschaft auch beim Tätigwerden für Dritte als Hilfsperson i.S.d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO zugleich ihre eigenen Satzungsziele verfolgen könne, jedenfalls dann, „wenn mehrere steuerbefreite Körperschaften arbeitsteilig zur Verwirklichung

eines steuerbegünstigten Zwecks zusammenwirken“.⁶³ Neben Zusammenschlüssen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage kämen hierfür auch einzelne Auftragsverhältnisse in Betracht. Die Körperschaft müsse im Rahmen der Kooperation ihren satzungskonformen Beitrag „selbständig und eigenverantwortlich“ erbringen. Der neue Anwendungserlass der Finanzverwaltung soll sich dieser Ansicht anschließen.⁶⁴ Damit dürfte zwar dem Grunde nach geklärt sein, dass die Hilfspersonentätigkeit die Gemeinnützigkeit beim Handelnden zwar nicht begründen, dessen Tätigkeit jedoch sowohl beim ihm als auch beim Auftraggeber als unmittelbare Zweckverwirklichung eingeordnet werden kann.⁶⁵ In der Praxis muss sich zeigen, ob das Kriterium des selbständigen und eigenverantwortlichen Beitrags sich einheitlich und nachvollziehbar handhaben lässt.⁶⁶

2. Dienstleistung als Zweckbetrieb

Zu prüfen ist im Einzelfall, ob eine entgeltliche Dienstleistung für die handelnde Körperschaft ein Zweckbetrieb i.S.d. §§ 65 ff. AO ist. Ein Zweckbetrieb darf nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden, daher sollte sich das Entgelt maxima-

50 Ständige Rspr. des BFH, vgl. BFH, Urte. v. 23.7.2009 – V R 93/07, DStZ 2010, 137; BFH, Urte. v. 14.5.2008 – XI R 70/07, BStBl. II 2008, 912 m.w.N.; BFH, Urte. v. 7.3.1996 – V R 29/93, BFH/NV 1996, 858; UStAE § 1 UStG Abschnitt 1.1 Abs. 16 S. 1; Klenk, Sölch/Ringleb-UStG, Loseblatt, Stand: April 2010, § 1 Rz. 36; vgl. aber zur gemäß § 4 Nr. 16 lit. b UStG steuerfreien Personalgestaltung durch ein Krankenhaus: BFH, Urte. v. 25.1.2006 – V R 46/04, DB 2006, 819.

51 BFH, Urte. v. 18.3.2004 – V R 101/01, BStBl. II 2004, 798, unter II.1.a).

52 BFH, Urte. v. 20.4.1988 – X R 3/82, BStBl. II 1988, 792; UStAE zu § 1 UStG Abschnitt 1.1 Abs. 1 S. 10 und zu § 10 Abschnitt 10.2 Abs. 7 S. 3.

53 Vgl. UStAE zu § 10 UStG Abschnitt 10.2 Abs. 8, 10; Gegenleistung aber z.B. Vorbehalt der Nutzung von Forschungsergebnissen durch den Mittelgeber (Auftragsforschung).

54 Vgl. UStAE zu § 1 UStG Abschnitt 1.1 Abs. 1, 3.

55 Gemeinnützige Körperschaften können im ideellen Bereich keine Vorsteuer geltend machen, vgl. Rasche, in: Schauhoff (Fn. 5), § 12 Rz. 97.

56 Vgl. Wöhrl-Himmel, Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner, ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 2/2007, S. 8 (3.7.2).

57 Hilfsperson kann jede natürliche Person, Personenvereinigung oder juristische Person, somit auch eine andere steuerbegünstigte Körperschaft, sein, AEAO Nr. 2 S. 3 zu § 57.

58 Vgl. auch BFH, Urte. v. 26.4.1995 – I R 35/93, BStBl. II 1995, 767; AEAO Nr. 2 zu § 57; die Finanzverwaltung verlangt, die Hilfsperson müsse aufgrund tatsächlicher oder rechtlicher Beziehungen gegenüber der Körperschaft weisungsabhängig bezüglich Inhalt und Umfang der Tätigkeit sein, vgl. AEAO Nr. 2 zu § 57; kritisch zum Kriterium der Weisungsabhängigkeit Hüttemann (Fn. 22), § 4 Rz. 47 ff.

59 BFH, Urte. v. 7.3.2007 – I R 90/04, BStBl. 2007 II, 628 sowie BFH, Urte. v. 17.2.2010 – I R 2/08 (Fn. 20).

60 So Graffe in seinem Vortrag auf den 11. Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 5.11.2011; vgl. die Dokumentation der Tagung in diesem Heft S. VI; das Datum der Veröffentlichung des neuen AEAO war zum Zeitpunkt der Drucklegung noch nicht bekannt.

61 BFH, Urte. v. 17.2.2010 – I R 2/08 (Fn. 20), S. 1006.

62 BFH, Urte. v. 7.3.2007 – I R 90/04 (Fn. 59), Gründe II. 2. b) bb).

63 BFH, Urte. v. 17.2.2010 – I R 2/08 (Fn. 20), Rz. 26.

64 Laut Graffe (Fn. 60) in AEAO Nr. 2 S. 10 zu § 57.

65 Zustimmend inzwischen auch Buchna/Seeger/Brox (Fn. 3), S. 203 sowie Hüttemann/Schauhoff, Die „unmittelbare Gemeinnützigkeit“, eine unmittelbare Gefahr für gemeinnützige Körperschaften. Anmerkungen zu BFH, U. v. 07.03.2007 – I R 90/04, FR 2007, 1133, 1137.

66 Weiter strittig wird voraussichtlich insbesondere die Frage nach einer entsprechenden Anwendbarkeit bei Konzern- bzw. Holdingstrukturen bleiben; vgl. hierzu insb. Scherff, Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte in Holding-Strukturen, DStR 2003, 727 ff.

lan den eigenen Kosten orientieren.⁶⁷ Andererseits führt aber allein der Umstand, dass lediglich kostendeckende Entgelte erhoben werden, nicht zum Vorliegen eines Zweckbetriebs.⁶⁸ Der Zweckbetrieb ist als Zuschussgeschäft zulässig, da die wirtschaftliche Betätigung Zweckverwirklichung ist. „Verluste“, letztlich also Bezuschussungen aus den ideellen Mitteln, sind daher möglich. Im Gegensatz dazu dient der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb allein der Mittelbeschaffung. Erfüllt sich die Gewinnerwartung nicht, muss der Betrieb sofort eingestellt werden. Verluste sowie ein Verlustausgleich mit ideellen Mitteln sind gemeinnützigkeitsschädlich.⁶⁹

a. Allgemeiner Zweckbetrieb, § 65 AO

Erbringt die beauftragte Körperschaft für den Kooperationspartner allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen, liegt kein Zweckbetrieb nach § 65 AO, sondern ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, da es sich nicht, wie von § 65 Nr. 1 AO verlangt, um Leistungen handelt, die der eigenen satzungsmäßigen Zweckerfüllung dienen.⁷⁰ Anderes kann möglicherweise gelten, wenn eine Körperschaft satzungsgemäß die Koordination, Förderung und Beratung von Mitgliedsvereinen zur Aufgabe hat⁷¹; in diesem Fall dürfte die Annahme eines Zweckbetriebs aber jedenfalls am Schutz der gewerblichen Anbieter von Verwaltungsdienstleistungen scheitern (Wettbewerbsschutzklausel des § 65 Nr. 3 AO).

Der BFH misst der Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO verstärktes Gewicht bei. Tatsächlich darf ein Zweckbetrieb, der nicht unter §§ 66 ff. AO fällt, gemäß § 65 Nr. 3 AO nicht zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Die Steuerbegünstigung soll weder Wettbewerber verdrängen, noch zu Lasten potentieller Konkurrenten Marktzutrittschancen errichten, es sei denn, der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke ist nach Abwägung der Interessen der Vorrang einzuräumen.⁷² Wettbewerb ist dem Grunde nach gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb und die nicht begünstigten Betriebe dem gleichen Kundenkreis gleiche Güter anbieten (tatsächlicher Wettbewerb) oder anbieten könnten (potentieller Wettbewerb).⁷³ Der BFH stellt dabei auf die tatsächliche Wettbewerbssituation vor Ort ab.⁷⁴ Die Finanzverwaltung lehnt einen Zweckbetrieb dagegen ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände vor Ort ab, wenn ein Wettbewerb zu steuerpflichtigen Unternehmen lediglich möglich wäre.⁷⁵ Zwar ist grundsätzlich auch der objektive potentielle Wettbewerb geschützt, auf subjektive Beschränkungen des Leistungsbezugs oder -angebots kann es nicht ankommen.⁷⁶ Potentiell in diesem Sinne kann jedoch nur die, bis auf den tatsächlichen Marktauftritt am Ort, identischen Voraussetzungen im Wettbewerb im Markt meinen, also das Angebot der gleichen Leistungen an die gleiche Personen-Gruppe, nicht aber einen unter anderen Rahmenbedingungen tätigen Wettbewerber. Dabei mag sich im Rahmen einer Gesamtschau eine Zielgruppe in Abhängigkeit von den regionalen Gegebenheiten von einer Vergleichsgruppe unterscheiden (z.B. strukturschwache Region, sozialer Brennpunkt einer Stadt), so dass unterschiedliche Ergebnisse bei im Übrigen gleichen Sachverhalten sachgerecht sein können.

b. Konstitutive Zweckbetriebe

Zwei der konstitutiven Zweckbetriebe (§§ 66 ff. AO) sind Gegenstand jüngerer Rechtsprechung des BFH gewesen, die durchaus kritisch zu sehen ist.

aa. Wohlfahrtspflege, § 66 AO

Bei Kooperationen im Bereich der Wohlfahrtspflege (§ 66 Abs. 2 AO) ist der BFH sehr restriktiv.⁷⁷ Nach § 66 Abs. 1 AO sind Einrichtungen der Wohlfahrtspflege Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen „dienen“. Das ist der Fall, wenn den in § 53 AO genannten Personen mindestens zwei Drittel der Leistungen „zugutekommen“, § 66 Abs. 3 S. 1 AO. Der I. Senat des BFH stellt bei der Auslegung der Norm allein auf die bestehenden Vertragsverhältnisse ab. Danach sei ein Zweckbetrieb nach § 66 AO bei vertraglichen Dreiecksverhältnissen für den Leistenden zu verneinen, wenn dieser auf der Grundlage eines Vertrags mit einem Dritten tätig wird, selbst dann, wenn er, der Leistende, tatsächlich unmittelbar gegenüber den hilfsbedürftigen Personen pflegerisch oder betreuend tätig wird.⁷⁸ Die Leistungen kämen aufgrund des Vertragsverhältnisses allein dem Vertragspartner, nicht aber den hilfsbedürftigen Personen zugute.⁷⁹ Diese Auslegung des Wortlauts der Norm erscheint fragwürdig. Die beiden Begriffe „dienen“ und „zugutekommen“ implizieren bereits semantisch eine Bewertung der tatsächlichen Verhältnisse und gerade keine (vertrags-)technische Anknüpfung an abstrakte Rechtsbeziehungen.⁸⁰ Vielmehr zielt das Gesetz auch dem Sinn und Zweck nach vorrangig auf den tatsächlichen Erfolg bei den hilfsbedürftigen Personen.⁸¹ *Hüttemann/Schauhoff* verweisen zu Recht darauf, dass das Gemeinnützigkeitsrecht der §§ 51 ff.

67 Vgl. *Schauhoff* (Fn. 5), § 7 Rz. 85.

68 Vgl. *Jost*, D/J/P/W-KStG (Fn. 13), § 5 Rz. 272 m.w.N.

69 Vgl. AEO Nr. 4 zu § 55 ff.

70 BFH, Ur. v. 29.1.2009 – V R 46/06, BStBl. II 2009, 560; vgl. auch *Orth*, Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen, ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 5/99, S. 10; allerdings hat der BFH im Blutspendedienst-Urteil (BFH, Ur. v. 18.3.2004 – V R 101/01 (Fn. 50), S. 798) administrative bzw. technische Leistungen im Rahmen eines arbeitsteilig mit anderen Gemeinnützigen verfolgten Gesamtkonzeptes als Zweckbetrieb angesehen.

71 Vgl. *Hüttemann/Schauhoff*, Der BFH als Wettbewerbschützer. Neue Rechtsprechung zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb. (Zugleich Anmerkung zu BFH, U. v. 29.01.2009 – V R 46/06 – („Selbstversorgungseinrichtungen“), BFH, U. v. 23.07.2009 – V R 93/07 – („Zivildienst“), BFH, U. v. 16.12.2009 – I R 49/08 – („Betreutes Wohnen“), BFH, U. v. 17.02.2010 – I R 2/08 – („Betreuungsleistungen“)), DB 2011, 319, 320.

72 Vgl. BFH, Ur. v. 15.12.1993 – X R 115/91, BStBl. II 1994, 314 m.w.N.; BFH, Ur. v. 30.3.2000 – V R 30/99, BStBl. II 2000, 705, 707; vgl. auch *Schauhoff* (Fn. 5), § 7 Rz. 88.

73 BFH, Ur. v. 29.1.2009 – V R 46/06 (Fn. 70), unter II. 2. c) bb) (2); BFH, Ur. v. 30.3.2000 – V R 30/99, a.a.O. (Fn. 72); *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 180.

74 BFH, Ur. v. 30.3.2000 – V R 30/99, a.a.O. (Fn. 72).

75 BMF, Verf. v. 27.11.2000 – IV C 6 – S 0183 – 22/00; wohl auch AEO -neu- Nr. 4 zu § 65.

76 BFH, Ur. v. 29.1.2009 – V R 46/06 (Fn. 70).

77 Z.B. BFH, Ur. v. 17.2.2010 – I R 2/08 (Fn. 20), Rz. 17 f.; BFH, Ur. v. 16.12.2009 – I R 49/08, DB 2010, 653, 654; BFH, Ur. v. 18.3.2004 – V R 101/01 (Fn. 50), S. 798 unter II. B. 1.a).

78 BFH, Ur. v. 17.2.2010 – I R 2/08, a.a.O. (Fn. 77); BFH, Ur. v. 16.12.2009 – I R 49/08, a.a.O. (Fn. 77).

79 BFH, Ur. v. 17.2.2010 – I R 2/08, a.a.O. (Fn. 77); BFH, Ur. v. 16.12.2009 – I R 49/08, a.a.O. (Fn. 77).

80 Vgl. v. *Holt*, Steuerrechtliche Streitpunkte bei der arbeitsteiligen Zusammenarbeit gemeinnütziger Träger der Wohlfahrtspflege. Zugleich Anmerkung zu BFH, U. v. 27.02.2010 – I R 2/08 – und BFH, U. v. 16.12.2009 – I R 49/08, DB 2010, 1791, 1792; vgl. auch die Semantik im Duden: „dienen“ = nützlich, vorteilhaft sein; für etwas bestimmt sein; jdm. behilflich sein, helfen, vgl. www.duden.de/rechtschreibung/dienen unter 2. b); „zugutekommen“ = nützlich für jdn. sein, sich positiv auswirken“, vgl. www.duden.de/rechtschreibung/zugutekommen, beide zuletzt abgerufen am 02.12.2011.

81 Vgl. auch *Hüttemann/Schauhoff* (Fn. 71), S. 322.

AO dem Sinn und Zweck nach Subventionsrecht ist.⁸² Grund für die Steuerbegünstigung ist das auf die Gemeinwohlförderung zielende Handeln.⁸³ Das Abstellen allein auf Vertragsbeziehungen ist ein systematischer wie teleologischer Fremdkörper im Gemeinnützigkeitsrecht. Entscheidend ist vielmehr ein Kausalzusammenhang zwischen der in Frage stehenden Leistung und dem Zugutekommen eines wohlfahrtspflegerisch bezweckten Erfolgs bei den hilfsbedürftigen Personen. Ein Zweckbetrieb nach § 66 AO ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Leistung unmittelbar gegenüber einer hilfsbedürftigen Person erbracht wird.⁸⁴ Der Verweis des I. Senates in seinem Urteil auf die Rechtsprechung des V. Senates⁸⁵ geht insofern fehl, als der V. Senat bislang lediglich über reine Vorbereitungshandlungen zu urteilen hatte, die bereits tatsächlich nicht unmittelbar gegenüber hilfsbedürftigen Personen erbracht wurden. Der V. Senat geht – im Kontext der Auslegung von § 4 Nr. 18 lit. b UStG, bei dem das „unmittelbare“ Zugutekommen im Gegensatz zu § 66 AO allerdings Tatbestandsmerkmal ist – davon aus, dass Leistungen einer Körperschaft an eine andere begünstigt sein können, wenn die erbrachten Leistungen unmittelbar den hilfsbedürftigen Personen zugute kommen.⁸⁶ Das unmittelbare Zugutekommen ist auch nach Auffassung des V. Senats „leistungsbezogen“; danach muss die Leistungshandlung den begünstigten Personen unmittelbar zugutekommen und nicht erst im Wege einer mehrstufigen Leistungskette.⁸⁷

Gerade im Wohlfahrtssektor arbeiten traditionell verschiedene Akteure zusammen, die gemeinnützigen Träger untereinander wie auch diese zusammen mit der öffentlichen Hand.⁸⁸ Vertragsbeziehungen zwischen den hilfsbedürftigen Personen und den tatsächlich Handelnden sind häufig nicht die Regel, so dass durch die Rechtsprechung des I. Senats große Rechtsunsicherheit im Wohlfahrtssektor entstehen dürfte.

Die genannten Urteile des I. Senats zeugen von dessen allgemeiner Tendenz, dem Wettbewerbsschutz verstärkt Raum zu verschaffen.⁸⁹ Durch die Ablehnung der konstitutiven Zweckbetriebe hatte der Senat § 65 AO zu prüfen. Hier stellte er besonders den Wettbewerbsschutz heraus. Dabei äußerte er erhebliche Zweifel, ob den jeweils zu beurteilenden Tätigkeiten der gemeinnützigen Körperschaften in der nach § 65 Abs. 3 AO vorzunehmenden Güterabwägung gegenüber der durch Art. 3 Abs. 1 GG gebotenen staatlichen Wettbewerbsneutralität der Vorzug gegeben werden könne.⁹⁰ Mit dieser über Gebühr einschränkenden Auslegung des § 66 AO in Zusammenschau mit der Fokussierung auf den Wettbewerbsgedanken im Rahmen des § 65 AO setzt sich der BFH jedoch über die gesetzgeberische Vorentscheidung hinweg, hinter welchen förderungswürdigen Tätigkeiten der Wettbewerbsschutz aus Gemeinwohlinteresse zurücktreten muss.⁹¹

bb. Selbstversorgungseinrichtungen, § 68 Nr. 2 lit. b AO

Auch die BFH-Rechtsprechung⁹² zu den Selbstversorgungseinrichtungen nach § 68 Nr. 2 lit. b AO ist kritisch zu sehen. Ein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 2 lit. b AO liegt vor, wenn Einrichtungen betrieben werden, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind – das Gesetz nennt als Beispiele Tischlereien und Schlossereien –, und wenn die Leistungen hieraus an Außenstehende wertmäßig 20% der Gesamtleistungen des Betriebs nicht übersteigen. Hierunter fällt nach Auffassung des BFH nicht die Übernahme von Verwaltungsdienstleistungen für andere gemeinnützige Organisationen.⁹³ Der BFH geht davon aus, dass Selbstversorgungseinrichtungen in diesem Sinne Handwerksbetrieben vergleichbar sein müssten.⁹⁴ Reine Verwaltungstätigkeiten fielen nicht unter die Norm, da sie „in dieser Art bei nahezu allen Wirtschaftsunternehmen anfallen“.⁹⁵ Im Ergebnis mag dem BFH zuzustimmen

sein; die Argumentation vermag jedoch nicht zu überzeugen.⁹⁶ Der Wortlaut des § 68 Nr. 2 lit. b AO knüpft nicht daran an, ob bzw. in welchem Umfang die fraglichen Tätigkeiten auch bei Wirtschaftsunternehmen anfallen. Auch die beispielhafte und damit nicht abschließende Nennung von einzelnen Handwerksleistungen lässt diesen Schluss nicht zu. Die Norm ist eine reine Billigkeitsregelung. Der Gesetzgeber will gemeinnützigen Körperschaften, die bestimmte Betriebe zur Selbstversorgung vorhalten (müssen), bei schwankendem Arbeitsanfall die Möglichkeit zur Auslastung geben, ohne dass dadurch eine umfangreiche Steuerpflicht ausgelöst wird. Insofern ist dem BFH zuzustimmen, dass dem Sinn und Zweck nach nur Einrichtungen erfasst sind, die ihrer Art nach nicht regelmäßig ausgelastet sind und deshalb gelegentlich auch Leistungen an Dritte erbringen, nicht aber solche, die personell für die dauerhafte Erbringung von Leistungen an Dritte ausgestattet sind.⁹⁷ Ein Kunde von Verwaltungsleistungen wird jedoch regelmäßig eine durchgängige Betreuung erwarten und nicht nur eine Befassung bei freien Kapazitäten.

Billigkeitsregelungen sind grundsätzlich restriktiv auszulegen. Der Begriff Selbstversorgung wird auch in § 68 Nr. 2 lit. a AO im Kontext landwirtschaftlicher Betrieb und Gärtnereien verwendet, die der Selbstversorgung dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern.⁹⁸ Selbstversorgungseinrichtungen dürften im Normzusammenhang somit allein solche Leistungen umfassen, die auch von Privatleuten üblicherweise konsumiert werden. Dazu zählen Verwaltungsleistungen, die für Körperschaften für einen ordnungsgemäßen Geschäftsbetrieb erforderlich sind, gerade nicht. Die Einschränkung auf Handwerksbetriebe oder handwerksähnliche Betriebe, wie vom BFH

82 A.a.O.

83 Vgl. auch *Buchna/Seeger/Brox* (Fn. 3), S. 17; *Hüttemann* (Fn. 22), § 1 Rz. 85; zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Steuerbegünstigungen: *ders.*, a.a.O., Rz. 80 ff.

84 Die Semantik der Begriffe „dienen“ und „zugutekommen“ (s.o. Fn. 134) beinhaltet m.E. allerdings nicht zwingend eine unmittelbare Kausalität zwischen Handeln und Erfolg.

85 U.a. BFH, Urt. v. 18.3.2004 – V R 101/01 (Fn. 51), S. 798; BFH, Urt. v. 18.10.1990 – V R 76/89, BStBl. II 1991, 268.

86 BFH, Urt. v. 7.11.1996 – V R 34/96, BStBl. II 1997, 366 unter II.2.c), u.a. mit dem Beispiel, dass ein Wohlfahrtsverband Personal für die Führung eines fremden Studentenheims oder Schullandheims abstellt.

87 BFH, Urt. v. 18.3.2004 – V R 101/01 (Fn. 51) unter II.3.b) aa); vgl. hierzu auch v. *Holt* (Fn. 79), S. 1792.

88 *Hüttemann/Schauhoff* (Fn. 70), S. 322, sprechen vom „sozialrechtlichen Dreiecksverhältnis“; vgl. auch *Schauhoff*, *Stiftung&Sponsoring* 5/2004, 15, 16.

89 Vgl. schon BFH v. 19.12.2007 – I R 15/07 (Trabrennen); vgl. auch v. *Holt* (Fn. 79), S. 1791; *Hüttemann/Schauhoff* (Fn. 70), S. 319.

90 BFH, Urt. v. 17.2.2010 – I R 2/08 (Fn. 20), Rz. 29; BFH v. 16.12.2009, a.a.O., Rz. 24.

91 Vgl. auch v. *Holt* (Fn. 80), S. 1793; *Hüttemann/Schauhoff* (Fn. 71), S. 324.

92 BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 46/06 (Fn. 70), S. 560 zur schwerpunktmäßig zwei Altenheime betreibenden Körperschaft, die Verwaltungsleistungen (Rechnungswesen, Personalbuchhaltung) für kleinere Mitgliedsvereine erbracht hatte; kritisch dazu *Hüttemann/Schauhoff* (Fn. 71), S. 320.

93 BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 46/06, a.a.O. (Fn. 92).

94 BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 46/06 (Fn. 70), unter II. 2. c) aa.; zustimmend *Buchna/Seeger/Brox* (Fn. 3), S. 401.

95 BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 46/06, a.a.O. (Fn. 94).

96 Vgl. auch *Hüttemann/Schauhoff* (Fn. 71), S. 320.

97 BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 46/06, a.a.O. (Fn. 94); *Hüttemann* (Fn. 22), § 6 Rz. 257; wohl auch AEAO -neu- Nr. 4 zu § 68 Nr. 2.

98 Vgl. hierzu auch *Hüttemann* (Fn. 22), § 6 Rz. 258.

vertreten, greift allerdings zu kurz.⁹⁹ Im Gegensatz zu der oben geäußerten Kritik an einer restriktiven Auslegung des § 66 AO ist bei den Selbstversorgungseinrichtungen gerade nicht der Kernbereich gemeinnützigen Wirkens betroffen.¹⁰⁰ Hilfstätigkeiten, die der eigenen Versorgung dienen und nicht vom Normzweck des § 68 Nr. 2 lit. b AO erfasst sind, erreichen daher die Schutzhöhe gemeinwohlorientierten Handelns nicht. In einer Güterabwägung mit dem Schutz des funktionierenden Wettbewerbs dürfte diesem daher der höhere Stellenwert einzuräumen sein.¹⁰¹

Die Unschärfe des § 68 Nr. 2 lit. b AO hatte in der Praxis zu einer uneinheitlichen Handhabung der Anerkennung von Selbstversorgungseinrichtungen geführt. Daher hat die Finanzverwaltung in Reaktion auf das BFH-Urteil kürzlich eine Übergangsregelung erlassen, wonach bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2012 keine negativen Folgen aus dem Urteil für solche Selbstversorgungsbetriebe, die vor dem 1.1.2010 bestanden haben, gezogen werden sollen.¹⁰²

3. Umsatzsteuer

Von den Umsatzsteuerbefreiungsnormen ist insbesondere § 4 Nr. 18 UStG (Leistungen im Bereich der Wohlfahrtspflege, soweit diese unmittelbar dem nach der Satzung begünstigten Personenkreis zugutekommen und die Entgelte unter Marktpreis bleiben) regelmäßig Gegenstand höchstrichterlicher Rechtsprechung. Hier zeigen sich Parallelen zur Diskussion bei § 66 AO. In Fällen der vertraglichen Kooperation zwischen Gemeinnützigen hat der BFH das unmittelbare Zugutekommen abgelehnt, wenn es sich bei den übernommenen Aufgaben um administrative oder vorgelagerte Tätigkeiten handelte, die nicht unmittelbar, sondern erst nach weiteren Handlungsschritten Dritter den hilfsbedürftigen Personen zugutekamen.¹⁰³

Der ermäßigte Steuersatz gilt nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG für Leistungen von steuerbegünstigten Körperschaften, soweit es sich nicht um Leistungen im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs handelt.¹⁰⁴ Soweit es sich nicht um einen konstitutiven Zweckbetrieb nach §§ 66 bis 68 AO handelt und die Körperschaft zugleich die fraglichen Leistungen selbst erbringt, darf der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dienen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit nicht begünstigten Unternehmern stehen, § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a S. 3 UStG. Nach Einführung dieser gesetzestechnisch etwas unzugänglichen Regelung durch das Jahressteuergesetz 2007, die insbesondere Missbrauchsfällen im Bereich von Integrationsprojekten begegnen sollte, hat das BMF ein erläuterndes Schreiben veröffentlicht.¹⁰⁵

99 Im Ergebnis so auch *Hüttemann/Schauhoff* (Fn. 71), S. 320.

100 So auch *Hüttemann* (Fn. 22), § 6 Rz. 257: „für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke nicht notwendig“.

101 Im Ergebnis ebenso BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 46/06 (Fn. 70), unter 2.c)bb).

102 BMF, Verf. v. 12.04.2011 – IV C 4 – S 0187/09/10005 :001.

103 Vgl. BFH, Urt. v. 23.7.2009 – V R 93/07 (Fn. 50): Verwaltungsaufgaben für das Bundesamt für Zivildienst; BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 46/06 (Fn. 70), S. 560: Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen für Mitgliedsvereine (Personalbuchhaltung und Rechnungswesen); BFH, Urt. v. 18.3.2004 – V R 101/01 (Fn. 51), S. 798: Blutspendedienst; BFH, Urt. v. 7.11.1996 – V R 34/96 (Fn. 86): Vermietung von Räumen, Beratung des anderen Verbands, Übernahme kaufmännischer und anderer Verwaltungsaufgaben; BFH, Urt. v. 18.10.1990 – V R 35/85, BStBl. II 1991, 157: Krankenhaus-Wäscherei.

104 Vgl. *Kronthaler, Sölich/Ringleb-UStG* (Fn. 50), § 12 Rz. 411 f.

105 BMF, Verf. v. 9.2.2007 – IV A 5 S 7242 a/07/0001; vgl. auch *Richter, Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung*, 2. Auflage 2009, Rz. 932 ff.

*Prof. Dr. Reiner-Peter Doll**

Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen

Zielsetzung, Abgrenzung und Anwendungsfragen des IDW RS HFA 21

I. Ausgangssituation und Zielsetzung

Am 10.3.2010 wurde der Rechnungslegungsstandard IDW RS HFA 21 vom Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW) nach einer mehr als zweijährigen Erstellungs-, Beratungs- und Anhörungszeit verabschiedet.¹ Er ersetzt den entsprechenden Standard für Spenden sammelnde Organisationen aus dem Jahre 1995.² Eine Vielzahl von Empfehlungen, Erwartungen, Hinweisen und Anregungen durch Non-Profit-Organisationen (NPOs) ebenso wie durch Mitglieder des IDW wurden bei der Erstellung des überarbeiteten Standards diskutiert.

Die Erörterungen in den entsprechenden Gremien des IDW waren von der gemeinsamen (Ideal-)Vorstellung getragen, dass eine Spenden sammelnde Organisation im Hinblick auf den Zweck ihrer Rechnungslegungsgrundsätze Besonderheiten aufweist, die sie nicht nur von erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, sondern auch von anderen NPOs unterscheidet.

Die idealtypische Spenden sammelnde Organisation hat häufig die Rechtsform des Vereins, teilweise auch die einer Stiftung oder einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft. Sie generiert Einnahmen ganz überwiegend durch Spenden, die sie während einer Rechnungsperiode als Geld- bzw. Sachspenden von natürlichen oder juristischen Personen erhält. Spenden im umgangssprachlichen Sinne werden häufig anlassbezogen von ka-

ritativen Organisationen mittels spezieller Spendenaufrufe, z.B. in akuten Katastrophenfällen oder in der Adventszeit, erbeten. Im Rahmen dieser Spendenaufrufe erzielen einzelne Organisationen vielfach Einnahmen in Millionenhöhe, die für bestimmte Projekte verwendet werden sollen. Die Spender gehen regelmäßig davon aus, dass ihre Spenden für die genannten Projekte verwendet werden. Einzelne Organisationen weisen deshalb in ihren Spendenaufrufen explizit darauf hin, dass jede Spende der Aktion zu 100% den Bedürftigen bzw. den entsprechenden Projekten zugutekommt. In anderen Fällen müssen von der Spenden sammelnden Organisation mit den Spendeneinnahmen auch laufende Verwaltungskosten gedeckt werden.³

* Der Autor ist an der Hochschule Heilbronn Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen, und NPO-Management sowie Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Gesellschafter der FALK GmbH & Co. KG WPG StBG.

1 Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf, (IDW): „Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen IDW RS HFA 21“ in IDW FN 2010, S. 201 ff.

2 Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf, (IDW): „Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen IDW HFA 5/1995“ in Wpg 1995, S. 698 ff.

3 Vgl. Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen (Hrsg.), DZI Spenden-Almanach 2010/2011, Berlin 2010.

1. Gesetzlicher Rahmen

Unabhängig von ihrer Rechtsform als Verein, Stiftung oder gemeinnützige Kapitalgesellschaft werden die Abschlüsse zahlreicher Non-Profit-Organisationen im Allgemeinen und Spenden sammelnder Organisationen im Besonderen von Wirtschaftsprüfern geprüft. Die Prüfungen erfolgen aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung oder freiwillig aufgrund einer satzungsmäßigen Regelung oder durch Beschlussfassung der zuständigen Organe. Obgleich eine Vielzahl von mittelgroßen und großen Organisationen, aber auch zahlreiche kleine Organisationen, Jahresabschlüsse auf der Grundlage einer kaufmännischen Buchführung erstellen, zeigte sich, dass die Rechnungslegung in Bezug auf die Behandlung erhaltener, noch nicht verwendeter Spenden nicht einheitlich erfolgt, sondern von einer großen Unterschiedlichkeit geprägt ist.⁴ Die Ursachen für die bisherige Heterogenität der Bilanzierung sind vielfältig. Zum einen besteht eine große Unsicherheit in Bezug auf die maßgeblichen Rechnungslegungs- und Rechenschaftspflichten bei NPOs in der Rechtsform des Vereins oder der Stiftung. Die gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften für Vereine⁵ und Stiftungen⁶ sind trotz jahrzehntelanger Forderungen im Schrifttum⁷ nach wie vor rudimentär. Grundsätzlich ist ein Verein oder eine Stiftung nach den Vorschriften des BGB nicht verpflichtet einen Jahresabschluss entsprechend den Vorschriften für Kaufleute bzw. Kapitalgesellschaften zu erstellen. Dies gilt im Gegensatz zu anderen Staaten⁸ selbst dann nicht, wenn ein Verein oder eine Stiftung über Einnahmen in Höhe mehrerer Millionen Euro bzw. über ein Vermögen in mehrstelliger Millionenhöhe verfügt. Da aber grundsätzlich keine gesetzliche Verpflichtung⁹ zur Anwendung kaufmännischer Rechnungslegungsgrundsätze besteht, geben die Regelungen des BGB, ggf. die Stiftungsgesetze der Länder, die Rechtsprechung und in Bezug auf steuerliche Anforderungen die Abgabenordnung den verpflichtenden Rahmen der Rechnungslegung vor.

Sofern die Rechnungslegung eines Vereins oder einer Stiftung von einem Wirtschaftsprüfer geprüft werden sollte, ergaben sich bislang zwei Konstellationen: Einerseits könnte die NPO eine so genannte Einnahmen-/Ausgabenrechnung und eine Vermögensübersicht, andererseits einen Jahresabschluss auf der Grundlage einer Finanzbuchhaltung erstellen. Im ersten Fall konnte der Wirtschaftsprüfer eine Bescheinigung über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung erteilen, in der regelmäßig auf die maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätze hingewiesen wurde.¹⁰ Im zweiten Fall konnte der Wirtschaftsprüfer einen Bestätigungsvermerk entsprechend § 322 HGB erteilen, falls der Jahresabschluss der NPO uneingeschränkt den Grundsätzen der kaufmännischen Rechnungslegung entsprach und der Jahresabschluss insbesondere ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wiedergab. Mischformen der Rechnungslegung sind hingegen problematisch, da sie den Grundsätzen der Klarheit und Einheitlichkeit der Rechnungslegung widersprechen und Adressaten in die Irre führen könnten.

Da aus den genannten Gründen für Vereine und Stiftungen eine gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresabschlusses nach handelsrechtlichen Grundsätzen häufig fehlt, haben die Rechnungslegungsstandards des IDW empfehlenden Charakter. Anders als die NPOs selbst, haben aber Wirtschaftsprüfer, die Mitglied im IDW sind, die Verlautbarungen des IDW zu beachten und sollten nur im begründeten Einzelfall nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen davon abweichen.

2. Der Spendenbegriff nach IDW RS HFA 21

Für Spenden sammelnde Organisationen bestehen neben den nach wie vor nicht hinreichend konkreten, unangemessenen rechtlichen Vorgaben auch erhebliche Anwendungs- und Ermessensspielräume in Bezug auf die rechtliche und vor allem die bilanzielle Beurteilung von zugeflossenen Spenden. Dies liegt zunächst an den unterschiedlichen Bezeichnungen für die umgangssprachlich als Spenden bezeichneten Geld- oder Sachwerte. Während im Steuerrecht von einer Zuwendung¹¹ gesprochen wird, spricht das bürgerliche Gesetzbuch von einer Schenkung¹². Das IDW verwendet im Rahmen der Stellungnahme IDW RS HFA 21 für Zwecke der Rechnungslegung ausschließlich den Begriff der „Spende“¹³. Damit wird klargestellt, dass steuerliche Regelungen nur insofern im Rahmen eines Jahresabschlusses Beachtung finden können, als sie mit den Grundsätzen der handelsrechtlichen Rechnungslegung im Einklang stehen.¹⁴

Die Heterogenität der Bilanzierung von erhaltenen Spenden beruht neben den „mittelalterlichen“ gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften aber auch auf unterschiedlichen Spendenbezeichnungen in der Praxis. Beispielhaft seien Wunschspenden, Spenden unter oder mit einer Auflage, Spenden mit allgemeinen oder besonderen Hinweisen, zweckgebundene oder satzungsmäßige Spenden, freie Spenden oder Masse Spenden genannt. Da die Definitionen und Abgrenzungen in Theorie und Praxis unterschiedlich sind bzw. unterschiedlich wahrgenommen werden, hatte sich das IDW dazu entschlossen, keine (weitere) Definition vorzunehmen, sondern lediglich zwischen einem Regelfall und einer Ausnahmesituation in der Praxis zu unterscheiden. Als Ausnahme- oder Sonderfall wurde eine vertraglich vereinbarte (Groß-)Spende angesehen, die dem Spender ausdrücklich das Recht gibt, die Spende für den Fall, dass seine Auflage nicht erfüllt wird zurückzuerhalten. Dieser Sonderfall wird, wie regelmäßig bereits in der Vergangenheit, zunächst ohne Ergebniswirkung unter den Verbindlichkeiten der Spenden sammelnden Organisation ausgewiesen.¹⁵

Im Regelfall geht IDW RS HFA 21 aber von einer sogenannten freien Spende aus, auch wenn der Spender persönlich bei konkreten Hinweisen oder bei einem speziellen Spendenauftrag

4 Vgl. *Lehmann*, Bilanzielle Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Einrichtungen, DB 2006, 1281, vgl. *Schruff/Busse/Hoffmann*, Zur Weiterentwicklung der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen – Neufassung des Entwurfs einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW ERS HFA 21 n.F.), Wpg 2009, 812; vgl. *Doll/Busse*, Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21): Erläuterung, Interpretation, Beispiele, Wpg 2010, 1007.

5 Vgl. § 27 Abs. 3 i.V.m. §§ 666, 259, 260 BGB.

6 Vgl. § 86 i.V.m. §§ 27 Abs. 3, 666, 259, 260 BGB und die Stiftungsgesetze der Länder.

7 Vgl. u.a. *Walz*, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, in: *Walz* (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 1, 12; *Hommelhoff*, Stiftungsreform in Europa, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.) Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 227 ff.

8 Vgl. u.a. §§ 21, 22 Vereinsgesetz (Österreich).

9 Ausnahme Anmeldung und Eintragung einer juristischen Person in das Handelsregister nach § 33 HGB.

10 Vgl. Entwurf Bescheinigung Verein gem. IDW PS 750 Tz. 36 bzw. Entwurf Bescheinigung Stiftung gem. IDW PS 750 Tz. 52.

11 Vgl. § 10b Abs. 1 EStG.

12 Vgl. § 516 Abs. 1 BGB.

13 Vgl. IDW RS HFA 21 Tz. 3 bzw. IDW RS HFA 21 Fn. 3.

14 Vgl. BilanzrechtsmodernisierungG vom 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102).

15 Vgl. IDW RS HFA 21 Tz. 21.

davon ausgehen wird, dass seine Spende für diesen und nur für diesen Zweck verwendet wird. Da aber hier im Rechtssinne nicht von einer Schenkung unter einer aufschiebenden Bedingung auszugehen sei, hat der Spender regelmäßig keinen einklagbaren Rückforderungsanspruch. Die Praxis geht aber vielfach davon aus, dass die Spenden sammelnde Organisation tatsächlich selbst dazu verpflichtet ist, Spenden im Interesse der Spender zu verwenden. Dieser Dissens zwischen einer fehlenden zivilrechtlichen Verpflichtung gegenüber dem Spender und einer faktischen Verpflichtung zugunsten der Spendenempfänger führt in der Praxis zu nachfolgend darzustellenden, sehr unterschiedlichen Behandlungen von sogenannten freien Spenden im Jahresabschluss einer Spenden sammelnden Organisation:

1. Ganz oder teilweise Passivierung der zugeflossenen Spenden einer Periode unter der Position „Verbindlichkeiten“ ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung.
2. Ganz oder teilweise Passivierung der zugeflossenen Spenden einer Periode mit Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung im Jahr des Zuflusses und im Jahr des Mittelabflusses: Die ertragswirksame Vereinnahmung der Spende im Zuflusszeitpunkt wird „kalkulatorisch“ durch einen fiktiven Aufwand und die Bildung eines Passivpostens, z.B. einer Rückstellung, neutralisiert. Im Jahr des tatsächlichen Mittelabflusses, der zu entsprechenden Aufwendungen führt, wird die Rückstellung ertragswirksam aufgelöst.¹⁶
3. Sofortige ertragswirksame Vereinnahmung ohne dass ein entsprechender Projektaufwand vorliegt; dies führt insbesondere im Falle von erheblichen Massespenden zu einer wesentlichen Verbesserung des Jahresergebnisses und einem entsprechend höheren Eigenkapital der Spenden sammelnden Organisation. Teilweise werden die entsprechenden Ergebnisbestandteile als Mittelvortrag oder teilweise als zweckgebundene Rücklagen bzw. andere Gewinnrücklagen ausgewiesen.
4. Einstellung der noch nicht verwendeten Spenden ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung in einen sogenannten Sonderposten nach dem Eigenkapital; hierzu ist anzumerken, dass diese Bilanzierungsmethode in Einzelfällen bereits seit Jahren praktiziert wird. Zum Teil erfolgt diese Praxis allerdings nur für solche Spenden, die für Investitionen des Sachanlagevermögens verwendet werden bzw. voraussichtlich dazu bestimmt sind, bestimmte Investitionen zu finanzieren.

Da die Praxis der bilanziellen und ergebniswirksamen Behandlung der in einer Periode zugeflossenen Spenden bislang nicht einheitlich erfolgte,¹⁷ ein Jahresabschluss dieselben Sachverhalte aber in derselben Weise abbilden muss, werden wesentliche Grundsätze der Rechnungslegung bei Spenden sammelnden Organisationen verletzt: Vergleichbarkeit und Transparenz. Da Vereine und Stiftungen regelmäßig auch keine vollständigen Jahresabschlüsse (inkl. eines Anhangs im Sinne von §§ 264 ff. HGB) nach § 325 HGB veröffentlichen, erfolgt keine Publizität der verwendeten Bilanzierungsmethoden. Im Hinblick auf die Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Wirtschaftsprüfer und die Erwartung der meisten Spenden sammelnden Organisationen auf einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk entsprechend § 322 HGB, wird deutlich, dass es nicht sachgerecht ist, dass durch unterschiedliche Bilanzierungsmethoden in einem erheblichen Umfang die Kapital- und Ertragslage beeinflusst werden können. Das Urteil des Wirtschaftsprüfers im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit unterschiedlicher Bilanzierungsmethoden mag im Einzelfall vertretbar sein; für die Gesamtheit aller Jahresabschlüsse ergab

sich hieraus aber die Notwendigkeit der Überarbeitung des bisherigen Rechnungslegungsstandards. Die ideellen Ziele von IDW RS HFA 21 sind Transparenz, Vergleichbarkeit, einheitliche Bilanzierung nach BilMoG, Vermeidung von „Rosinen-Picking“ und Reglementierung einer ergebnisorientierten Bilanzpolitik.

II. Deduktive Ableitung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung Spenden sammelnder Organisationen

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoB) im herkömmlichen Sinne gelten nach herrschender Meinung in der Betriebswirtschaftslehre nur für Kaufleute im Sinne des HGB.¹⁸ Für Vereine, Stiftungen etc. sind sie nur anzuwenden, wenn sie Kraft gesetzlicher Regelung (z.B. § 33 HGB) oder freiwillig nach ihrer Satzung zur kaufmännischen Rechnungslegung nach HGB verpflichtet sein sollten. Im Falle einer Einnahmen-/ Ausgabenrechnung sind diese GoB nicht anwendbar.¹⁹

Nach herrschender Meinung²⁰ im bilanzrechtlichen Schrifttum sollen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung ausschließlich aus den Zwecken der Rechnungslegung deduktiv abgeleitet werden. Eine deduktive Ableitung ist insbesondere dann geboten, wenn

1. neue Bilanzierungssachverhalte oder Fragestellungen in der Praxis auftreten,²¹
2. für bestehende Bilanzierungssachverhalte keine einheitliche Verkehrsauffassung besteht bzw.
3. eine oder mehrere alternative Bilanzierungspraktiken nach Sinn und Zweck der Rechnungslegung nicht sachgerecht erscheinen oder
4. Besonderheiten einer Branche oder einer Tätigkeit nicht zweckmäßig und sinnvoll durch die Rechnungslegungspraxis abgebildet werden.

Der unbestimmte Rechtsbegriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung ist deshalb, unabhängig von einer zwischenzeitlichen Kodifizierung einzelner Merkmale bzw. Aspekte der GoB (vgl. § 252 Abs. 1 HGB), deduktiv durch Nachdenken²² zu ermitteln. Eine induktive Ableitung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung aus der Praxis ist – unter Berücksichtigung der vorgenannten Ausschlussgründe – zum Zwecke einer Plausibilisierung sinnvoll. Weicht die in der Praxis vorzufindende Rechnungslegung aber, insbesondere unter Berücksichtigung der genannten Besonderheiten, von den deduktiv abgeleiteten Rechnungslegungsgrundsätzen ab, so hat der deduktive Ansatz Vorrang vor einer induktiven Beobachtung in der Praxis.²³

Im Hinblick auf die im Schrifttum exemplarisch genannten Gründe für ein „Nachdenken“ gelangt man zu der Überzeugung, dass nicht nur ein, sondern mehrere Gründe für eine deduktive Ableitung von Rechnungslegungsgrundsätzen bei Spenden sammelnden Organisationen sprechen. Zum Ersten

16 Diese Bilanzierungspraxis lehnt sich an die Bilanzierung öffentlicher Zuschüsse nach KHBV an; eine entsprechende Behandlung über diesen Sonderfall hinaus wird abgelehnt, da tatsächlich keine Rechtfertigung für eine Rückstellung bzw. Verbindlichkeit gegenüber Dritten vorliegt, solange keine tatsächliche oder rechtliche Verpflichtung gegenüber einem Spendenempfänger besteht.

17 Vgl. *Lehmann* (Fn. 4), S. 1281

18 Vgl. u.a. *Förschle/Usinger*, Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl. 2010, § 243 Tz. 1

19 Vgl. *Förschle/Usinger* (Fn. 18), § 243 Tz. 1.

20 Vgl. u.a. *Leffson*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 1987, S. 29.

21 Vgl. *Förschle/Usinger* (Fn. 18), § 243 Tz. 15 ff.

22 Vgl. *Döllner*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, BB 1959, 1217, 1220.

23 Vgl. *Förschle/Usinger* (Fn. 18), § 243 Tz. 18.

besteht keine einheitliche Bilanzierungspraxis, zum Zweiten sind einzelne in der Praxis angewendeten Rechnungslegungsmethoden nicht sachgerecht und zum Dritten werden die Besonderheiten von NPOs im Allgemeinen und von Spenden sammelnden Organisationen im Besonderen durch die üblichen handelsrechtlichen GoB nicht zweckmäßig abgebildet. Diese Erkenntnis ist nicht neu. Seit Jahren wird festgestellt,²⁴ dass es dringend einer Regelung, nicht unbedingt einer gesetzlichen, von Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen für NPOs bedarf, insbesondere dann, wenn spezifische Unterschiede zwischen privatwirtschaftlichen Unternehmen und NPOs bestehen. Selbst von Kritikern sollte eingestanden werden, dass zwischen NPOs und privatwirtschaftlichen Unternehmen mehr oder weniger große Unterschiede bestehen. Die Art und die Bedeutung bzw. der Umfang der Divergenzen sind abhängig von der Art der Betätigung bzw. der Zielsetzung der NPOs. Dies wird im Folgenden in Bezug auf die Besonderheiten von Spenden sammelnden Organisationen zu beleuchten sein.

1. Zwecksetzungen der Rechnungslegung

Einigkeit besteht im betriebswirtschaftlichen Schrifttum darin, dass die Ausgestaltung der Rechnungslegung einer Organisation bzw. eines Unternehmens allein abhängig von den Zwecksetzungen der Rechnungslegung erfolgen muss.²⁵ Die Rechnungslegungszwecke erwerbswirtschaftlicher Unternehmen werden wie folgt benannt:²⁶

1. Ausschüttungsbemessungsfunktion,
2. Ergebnisermittlungs- und Zahlungsbemessungsfunktion,
3. Steuerbemessungsfunktion,
4. Rechenschaftsfunktion,
5. Informationsfunktion,
6. Dokumentationsfunktion,
7. Kontrollfunktion.

Während die genannten Funktionen 4-7 regelmäßig auch für NPOs relevant sind, spielen die Funktionen 1-3, insbesondere die Ausschüttungsbemessungs- und die Steuerbemessungsfunktion im eigentlichen Sinne bei NPOs keine Rolle. Dies unterscheidet die Zwecke der Rechnungslegung von Non-Profit- und For-Profit-Organisationen grundlegend. Der Vollständigkeit wegen sei erwähnt, dass auch die Ziele von Non-Profit- und For-Profit-Organisationen gänzlich unterschiedlich sind. Dies gilt zumindest für die sogenannten Ober- bzw. Primärziele. Ziele sind Vorstellungen bzw. Leitbilder, deren Erreichen bzw. Umsetzung den Einsatz von Mitteln verlangt. Während For-Profit-Organisationen regelmäßig aus betriebswirtschaftlicher und steuerrechtlicher Sicht eine Gewinnerzielung bzw. eine Gewinnmaximierungsabsicht als Oberziel verfolgen, ist das Oberziel einer NPO im Allgemeinen bzw. einer Spenden sammelnden Organisation im Besonderen die Erbringung von Leistungen bzw. die Durchführung von Förderprojekten mit Mitteln, die der steuerbegünstigten Körperschaft zweckgebunden zur Verfügung gestellt werden.

Nach der im IDW RS HFA 21 dargelegten Auffassung ist der (Haupt-)Zweck einer Spenden sammelnden Organisation, entgegen der begrifflichen Vermutung, nicht die (An-)Sammlung von Spenden, sondern die satzungsmäßige und zweckentsprechende Verwendung von Mitteln, unabhängig davon ob die Mittel durch Spenden, Erbschaften, Mitgliedsbeiträge, Förderbeiträge oder aus Überschüssen von Zweckbetrieben oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben generiert worden sind.²⁷ Dieser Grundsatz entspricht auch dem steuerrechtlichen Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, von dem nur in wenigen Ausnahmefällen nach den §§ 58 Nr. 6 und Nr. 7 AO abgewichen werden darf.²⁸ Im Kern stellen die Thesaurierungsmöglichkeiten der Abga-

benordnung, z.B. die Bildung einer Kapitalerhaltungsrücklage, die Bildung von zweckgebundenen (Projekt-)Rücklagen bzw. die Bildung von Ergebnissrücklagen (Rücklage aus Vermögensverwaltung und sogenannte freie Rücklage) Freiräume für die NPOs dar, die eine Eigenkapitalbildung mittel- bis langfristig aus entsprechenden Jahresergebnissen zulassen, obwohl dies grundsätzlich nicht dem satzungsmäßigen Zweck einer Spenden sammelnden Organisation entspricht. Im Regelfall gehen Spender davon aus, dass ihre Spendengelder unabhängig von ihrer konkreten Bezeichnung zur Finanzierung entsprechender Ausgaben verwendet werden. Die Dotation sogenannter freier Rücklagen durch eine Spenden sammelnde Organisation dürfte nicht selten der Intention der Spender widersprechen, da damit Spenden teilweise und dauerhaft der Mittelverwendung entzogen werden können.

2. Zeitpunkt der Realisation

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage nach der Verfügungsmacht der Spenden sammelnden Organisation über die ihr überlassenen Spendenmittel. Im Falle von sogenannten Massespenden bzw. Spenden aufgrund von Katastrophenfällen etc. wird zivil- und steuerrechtlich in der Regel davon auszugehen sein, dass zivilrechtlicher Eigentümer der Spendengelder die Spenden sammelnde Organisation wird.

Im Hinblick auf die aufgezeigten Besonderheiten von NPOs ist dennoch nachfolgend zu überdenken, ob es entsprechend der Zwecksetzung einer NPO sachgerecht sein kann, Spendeneinnahmen unreflektiert mit ihrem Zufluss als Spenderertrag bzw. als Eigenkapitalerhöhung zu erfassen. Nach dem in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB kodifizierten Realisationsprinzip (= Teilgrundsatz der GoB) sind Erträge bei Kaufleuten von einem in der Vergangenheit abgeschlossenen Sachverhalt abhängig. Bei dieser Betrachtung sind Erträge regelmäßig abhängig von einer wirtschaftlichen Verursachung, die sich in einer Leistung bzw. in einem Leistungszeitpunkt konkretisiert.²⁹

In Bezug auf einen sogenannten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, unabhängig davon, ob es sich um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder um einen steuerbefreiten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Zweckbetrieb) handelt, ist die Übertragung des handelsrechtlichen Realisationsgrundsatzes auf Non-Profit-Organisationen sachgerecht, da hier regelmäßig ein Leistungsaustausch stattgefunden hat. Im Hinblick auf Spendeneinnahmen oder ähnliche von Dritten überlassene Mittel ist die Beschreibung des kaufmännischen Realisationsprinzips auf der Grundlage von im Realisationszeitpunkt erbrachten Leistungen jedoch nicht sachgerecht, da diesen Mittelzuflüssen bei einer Spenden sammelnden Organisation keine zuvor erbrachten Leistungen bzw. Aufwendungen gegenüberstehen.³⁰

3. Grundsatz der Abgrenzung der Zeit und der Sache

Das Jahresergebnis eines Unternehmens definiert sich neben dem kaufmännischen Realisationsprinzip durch den Grundsatz der Abgrenzung der Zeit und der Sache nach. Der Grund-

²⁴ Vgl. Walz (Fn. 7), S. 4.

²⁵ Vgl. u.a. Leffson (Fn. 20), S. 34; Löwe, Rechnungslegung von Non-profit-Organisationen, 2003, S. 56.

²⁶ Vgl. Löwe (Fn. 25), S. 57.

²⁷ Vgl. auch Löwe (Fn. 25), S. 232, nachdem bei NPOs vor allem auch die Verwendung der erhaltenen Mittel im Vordergrund steht.

²⁸ Vgl. u.a. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, S. 278 ff.

²⁹ Vgl. u.a. Leffson (Fn. 20), S. 265 ff; Federmann, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 2000, S. 165 f. und Löwe (Fn. 25), S. 218.

³⁰ Vgl. entsprechend Löwe (Fn. 25), S. 219.

satz der zeitlichen Abgrenzung wird charakterisiert durch die Periodenabgrenzung von Erträgen und Aufwendungen. Dieser GoB nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB gilt nach herrschender Meinung³¹ auch für NPOs, die in der Rechtsform des Vereins oder einer Stiftung firmieren. Er gilt aber nicht für eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung und eine Vermögensrechnung.

Der Grundsatz der sachlichen Abgrenzung wird durch die Gegenüberstellung von Erträgen und den ihnen zuzurechnenden Aufwendungen charakterisiert.³² Nach Internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen (IFRS) wird in diesem Zusammenhang vom „matching principle“ gesprochen.³³ Die Aufwendungen stehen demnach in einem ursächlichen Zusammenhang, einer Mittel-Zweck-Beziehung, zur Erzielung bzw. Realisation von (Spenden-)Erträgen.³⁴ Bei NPOs sind im sogenannten ideellen Bereich keine kaufmännischen Verhältnisse maßgeblich. Vielmehr stellen Spenden oder Förderbeiträge notwendige Finanzmittel zur „Erzielung“ bzw. Realisierung der Sachziele der NPO bzw. der Spenden sammelnden Organisation dar. Bei Spenden sammelnden Organisationen ist die „Realisation“ abhängig von einer Zuordnung der erbrachten (Projekt-)Leistungen und den verwendeten Spendenmitteln.³⁵ Die Projektaufwendungen und die Spendeneinnahmen sind zur Ermittlung des periodengerechten Spendenverbrauchs am jeweiligen Abschlussstichtag abzugrenzen.³⁶ Entsprechend der satzungsgemäß ausgeschlossenen Gewinnerzielungsabsicht fehlt bei diesen Körperschaften eine entsprechende Gewinnverwendung in Form einer Gewinnausschüttung. Der Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach dient in der kaufmännischen Rechnungslegung der zutreffenden Gewinnerzielung. Der Gewinn ist Teil des Eigenkapitals, das den Gesellschaftern des Unternehmens in Form von Anteilsrechten zuzurechnen ist. Im Hinblick auf die Besonderheiten einer Spenden sammelnden Organisation ist für den Regelfall, dass zweckgebundene Mittel bzw. Mittel unter einer Auflage oder mit einer rechtlichen oder faktischen Verfügungsbeschränkung zur Verwendung bereitgestellt werden, davon auszugehen, dass im Falle einer Nichtbeachtung des „matching principle“ der Periodengewinn und im Ergebnis zumindest stichtagsbedingt das Eigenkapital einer Spenden sammelnden Organisation nicht sachgerecht ausgewiesen wird. Die Lage (Kapital- und Ertragslage) entspricht insofern nicht den „tatsächlichen“ Verhältnissen der Spenden sammelnden Organisation, als dass das ausgewiesene Jahresergebnis nicht den erwirtschafteten Erfolg und das Eigenkapital nicht die erwirtschafteten, frei verfügbaren Ergebnisse ausweisen.³⁷ Da Adressaten, sofern überhaupt vollständig und detailliert ein Jahresabschluss veröffentlicht wird, regelmäßig keinen Einblick in die wirtschaftlichen Ursachen der Ergebnis- und Eigenkapitalsituation Spenden sammelnder Organisationen haben, unterstützt eine einheitliche Bilanzierung nach IDW RS HFA 21 die Rechnungslegungsziele „Transparenz“ und „Vergleichbarkeit“.

III. Ausgewählte Neuerungen der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen

1. Allgemeines

Wesentliche Neuerung nach IDW RS HFA 21 ist die bilanzielle und die ergebniswirksame Behandlung von Spendeneinnahmen im Jahresabschluss einer Spenden sammelnden Organisation. Zunächst wird nach dem neuen Rechnungslegungsstandard eine Definition in Bezug auf die Abgrenzung des Anwendungsbereichs vorgenommen.

Nach IDW RS HFA 21 Tz. 3 ist die Tätigkeit einer Spenden sammelnden Organisation darauf gerichtet, Geldmittel, Sachmittel sowie Arbeitsleistungen und/oder Dienstleistungen als

freigiebige Zuwendung ohne Gegenleistung entgegenzunehmen und sie für die durch ihre Satzung bestimmten Zwecke zu verwenden. Der Anwendungsbereich betrifft Organisationen, die sich ganz oder ganz überwiegend durch Spenden finanzieren. In der Praxis sind demnach NPOs, die sich nur in einem unwesentlichen Umfang, z.B. im Verhältnis zur Summe aller Einnahmen mit wenigen Prozentpunkten, nicht als Spenden sammelnde Organisationen im engeren Sinne anzusehen. Eine allgemein verbindliche, absolute oder relative Größe wird vom IDW mit Recht nicht vorgegeben, da die relative und die absolute Bedeutung im Einzelfall zu würdigen ist. Bei der Klassifizierung ist der Gesamteindruck maßgeblich. Beispielsweise dürften Wohlfahrtsverbände regelmäßig keine Spenden sammelnden Organisationen im engeren Sinne sein, die IDW RS HFA 21 umfassend und verpflichtend anzuwenden haben. Ungeachtet dieser Abgrenzung können und sollten auch diese Organisationen IDW RS HFA 21 für ihren ideellen Spendenbereich anwenden, um damit freiwillig die Besonderheiten im Hinblick auf projektbezogene Spendeneinnahmen transparent und vertrauensbildend zu betonen.

Der sogenannte Paradigmenwechsel nach IDW RS HFA 21 Tz 17 betrifft die Masse der zivilrechtlich nicht rückzahlungspflichtigen Spenden. Dabei handelt es sich tatsächlich nicht nur um sogenannte freie Spenden i.e.S., sondern vor allem auch um sogenannte Hinweis-, Wunsch- und andere zweckgebundene Spenden. Unabhängig von einer zivilrechtlichen Beurteilung dieser Spenden kann davon ausgegangen werden, dass nach Treu und Glauben zumindest eine faktische Verpflichtung der Spenden sammelnden Organisation gegenüber den Spendern dahingehend besteht, dass im Falle einer nicht zweckentsprechenden Verwendung ein Abstimmungsbedarf (Informations-, Abstimmung- und ggf. Umwidmungs- oder im Einzelfall eine Rückzahlungspflicht) besteht.³⁸

Je nachdem, wie die Spenden tatsächlich verwendet werden, unterscheidet IDW RS HFA 21 nach Tz. 19 i.V.m. Tz. 22 zwischen 1. Spenden für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht sofort mit der Anschaffung bzw. Herstellung ertragswirksam vereinnahmt werden können, sondern erst mit der Nutzung des Investitionsgutes. Die Nutzung spiegelt sich dabei in der Absetzung für Abnutzung (AfA), z.B. Kindergartengebäude, Erweiterungsbau Pflegeheim, Fuhrpark ambulante Pflege, wider. Der ent-

31 Vgl. u.a. *Förschle/Usinger* (Fn. 18), § 243 Tz. 1.

32 Vgl. entsprechend *Baetge*, Bilanzen, 1996, S. 87.

33 Vgl. *Sigloch*, Rechnungslegung – Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht und internationalen Standards, 7. Aufl. 2010, S. 63.

34 Vgl. entsprechend *Baetge* (Fn. 32), S. 87 und *Löwe* (Fn. 25), S. 219.

35 Vgl. entsprechend *Löwe* (Fn. 25), S. 219.

36 Vgl. entsprechend *Löwe* (Fn. 25), S. 220.

37 Vgl. auch Hinweise auf eine Verzerrung des Ergebnisses einer Spenden sammelnden Organisation im Falle von Katastrophenfällen in den Stellungnahmen der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege (BAGFW) zu IDW ERS HFA 21 (27.1.2010) und der Stellungnahme des Verbandes Entwicklungspolitik Deutscher Nichtregierungsorganisationen e.V. (VENRO) zu IDW ERS HFA 21 (24.1.2010), <http://www.idw.de> => Verlautbarungen => Stellungnahmen => Archiv; vgl. *Breker*, Editorial, Wpg 2010, I.

38 Einzelne Spenden sammelnde Organisationen weisen in ihren Spendenaufrufen darauf hin, dass in Ausnahmefällen eine vergleichbare Verwendung als genehmigt angesehen wird. Andere Organisationen bemühen sich um eine Genehmigung namentlich bekannter Spender.

sprechende Sonderposten wird planmäßig parallel zur Nutzung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aufgelöst.³⁹

2. Spenden für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, z.B. Arzneimittel, Lebensmittel, die ertragswirksam werden mit dem Verbrauch bzw. der Verwendung der Geld- und Sachmittel.

Nach IDW RS HFA 21 Tz. 19 sollte der „Sonderposten für noch nicht verbrauchte Spenden“ in Bezug auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als „Längerfristig gebundene Spenden“ und andere Spenden als „Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden“ aufgliedert werden. Dies kann z.B. in einem Anhang des Jahresabschlusses erfolgen. Der Sonderposten ist im Rahmen der Abschlusserstellung nach üblichen Grundsätzen, wie z.B. bei Rückstellungen oder Rücklagen, fortzuschreiben (Zuführung, Verbrauch und Auflösung). Spiegelbildlich ist in der Gewinn- und Verlustrechnung (oder als Bestandteil eines Anhangs) ausgehend vom Gesamtbetrag der in einer Rechenperiode zugeflossenen Spenden eine Überleitungsrechnung darzustellen.

Diese Überleitungsrechnung stellt sich nach Tz. 25 des Standards wie folgt dar:

Vereinnahmte Spendenmittel des Geschäftsjahres
+ verbrauchte Spendenmittel aus den Vorjahren
./. Noch nicht verbrauchte Spendenmittel des Jahres
= Spenderertrag des Geschäftsjahres

Die Systematik, die sich auch hier an die Entwicklung von Rückstellungen etc. anlehnt, verdeutlicht nachfolgendes Beispiel:

Vereinnahmte Spenden 2010:	500.000 EUR
Verbrauchte Spenden 2010: -200.000 EUR	
Verwaltungskosten, mit Spenden finanziert (z.B. 15 %):	-75.000 EUR
= Sonderposten 31.12.2010:	225.000 EUR

Vereinnahmte Spenden 2011:	800.000 EUR
Verbrauchte Spenden 2010:	-200.000 EUR
Verbrauchte Spenden 2011:	-500.000 EUR
Verwaltungskosten, mit Spenden finanziert (z.B. 15 %):	-140.000 EUR
= Sonderposten 31.12.2011:	185.000 EUR
(davon Spenden Projekte 2010: Rest 25.000 EUR,	
davon Spenden Projekte 2011: 160.000 EUR)	

2. Ausgewählte Anwendungsfragen

Seit Verabschiedung des neuen Standards IDW RS HFA 21 sind einige Anwendungsfragen aufgeworfen worden, die nachfolgend erörtert werden sollen.⁴⁰ Während sich einige Anwendungsfragen unmittelbar aus IDW RS HFA 21 beantworten lassen, sind andere Fragestellungen nach dem Sinn und Zweck des neuen Rechnungslegungsstandards zu beantworten.

a) Behandlung von Zuwendungen in den Kapitalstock und Stiftungen in eine Stiftung

Zustiftungen in den Kapitalstock einer Stiftung sind nach allgemeinen Grundsätzen nicht ertragswirksam im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung der betreffenden Stiftung auszuweisen. Sie sind vergleichbar mit einer „Kapitalerhöhung“ und unmittelbar bzw. erfolgsneutral in das Stiftungseigenkapital aufzunehmen. Dies erfolgt unabhängig von der steuerrechtlichen Beurteilung der Zustiftung als Zuwendung bzw. Sonderausgabe beim Stifter. In entsprechender Weise ist bei Zuwendungen in den Kapitalstock einer Stiftung zu verfahren. Auch bei dieser Zuwendung handelt es sich willentlich um eine Einzahlung in das Eigenkapital der Stiftung; bilanzrechtlich ist dieser Sachverhalt vergleichbar mit einer sonstigen Einzahlung des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft. Entsprechend IDW RS HFA 21 Tz. 23 sind diese Einlagen unter dem Eigenkapitalposten „Kapitalrücklage“ auszuweisen. Diese handelsbilanzielle

Behandlung entspricht auch der Würdigung dieser Zuwendungen in Bezug auf ihre Freistellung von der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs.1 Nr. 5 AO. Nach Auffassung der Finanzverwaltung besteht für diese Zuwendungen regelmäßig kein Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, da sie explizit zur unmittelbaren Stärkung des Eigenkapitals der Stiftung bestimmt sind. Eine ergebniswirksame Erfassung im Rahmen der Spendererträge verbietet sich auch deshalb, weil keine zurechenbaren Aufwendungen angefallen sind.

b) Gesamtbetrag der vereinnahmten Spenden und Spendererträge nach IDW RS HFA 21

Eine wesentliche Forderung des Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen (DZI) an IDW RS HFA 21 bestand darin, dass der Gesamtbetrag der in einer Rechnungsperiode zugeflossenen Spenden ausgewiesen werden sollte.⁴¹ Das IDW hat diesem Wunsch dadurch Rechnung getragen, dass eine entsprechende Aufgliederung (vgl. IDW RS HFA 21 Tz. 24 S. 1) empfohlen wird. Eine Verpflichtung kann aus bereits genannten Gründen nicht ausgesprochen werden, da der neue Rechnungslegungsstandard insbesondere für Vereine und Stiftungen unmittelbar keinen rechtlich verpflichtenden Charakter haben kann. Ungeachtet dessen sei aber im Hinblick auf die Forderung des DZI angemerkt, dass bei der Abgrenzung der vereinnahmten Spenden auf die unter Punkt a) angesprochenen Besonderheiten geachtet werden muss. In entsprechender Weisung ist nach Rücksprache mit dem DZI auch auf bewusste bzw. unbewusste „Doppelerfassungen“ von Spenden bzw. weitergeleiteten Spenden zu achten.

c) Empfehlung zur Anwendung des Umsatzkostenverfahrens nach § 275 Abs. 3 HGB

Im neuen Rechnungslegungsstandard wird nach Tz. 15 entgegen der bisherigen Verlautbarung das sogenannte Umsatzkostenverfahren nach § 275 Abs. 3 HGB empfohlen.⁴² Eine Anwendung des in der Praxis nahezu ausnahmslos anzutreffenden Gesamtkostenverfahrens wird dadurch ausdrücklich nicht ausgeschlossen. Die ausgewiesene Gewinn- und Verlustrechnung einer Spenden sammelnden Organisation steht aber teilweise nicht im Einklang mit den inhaltlichen Grundsätzen des Gesamtkostenverfahrens. Spenden sammelnde Organisationen weisen in der Praxis nicht selten sogenannte „Projektausgaben“, „Mittelverwendung“ oder ähnliche Posten aus, wobei in diesen Posten einer ansonsten nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung Einzel- und Gemeinkostenbestandteile zusammengefasst werden. Dazu ist anzumerken, dass der schon bislang bestehende Ermessens- und Schätzspielraum in Bezug auf die Ermittlung

39 Abweichend von der steuerrechtlichen Auffassung, die bereits mit der Investition von einer Mittelverwendung ausgeht, wird nach IDW RS HFA 21 der tatsächliche Verbrauch als Realisationskriterium verwendet. Während die Investition per se regelmäßig keinen Verbrauch sondern lediglich einen Aktivtausch darstellt, verdeutlicht die Abnutzung die tatsächliche Mittelverwendung im ursprünglichen Sinne der AO. Die nutzungsgebundene Auflösung des Sonderpostens erfolgt buchhalterisch entsprechend der bis zum Inkrafttreten des BilMoG vorgenommenen Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil.

40 Die Lösungsansätze geben die persönliche Meinung des Verfassers wieder.

41 Vgl. Stellungnahme DZI Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen, Berlin, zu IDW ERS HFA 21 (27.4.2009), <http://www.idw.de> => Verlautbarungen => Stellungnahmen => Archiv.

42 Die Empfehlung des Umsatzkostenverfahrens wurde u.a. vom DZI (vgl. Stellungnahme DZI (Fn. 41)) begrüßt; a.A. Stellungnahme BAGFW (Fn. 37) und Stellungnahme VENRO (Fn. 37):

und Abgrenzung sogenannter projektbezogener Verwaltungs-, Personal- und Werbungskosten in der Gewinn- und Verlustrechnung unverändert fortbesteht,⁴³ dennoch sollte nach handelsrechtlichen Grundsätzen niemals eine „Vermischung“ des Gesamtkostenverfahrens nach § 275 Abs. 2 HGB und des Umsatzkostenverfahrens nach § 275 Abs. 3 HGB erfolgen. Nach IDW RS HFA 21 Tz. 15 wird deshalb entsprechend der regelmäßig projektbezogenen Betätigung einer Spenden sammelnden Organisation die Verwendung des Umsatzkostenverfahrens empfohlen, da nach dieser Methode entsprechende „Projektkosten“ auf der Grundlage der innerbetrieblichen Kostenrechnung ausgewiesen werden können.⁴⁴

d) Möglichkeit der Bildung von Rücklagen in einem Jahresabschluss nach IDW RS HFA 21

Die Einstellung von Mitteln in eine Rücklage ist auch in einem Jahresabschluss nach IDW RS HFA 21 grundsätzlich möglich und zulässig. Allerdings ist der Umfang einer potentiellen Rücklagenbildung durch den nach IDW RS HFA 21 Tz. 17 dargestellten Sonderposten für noch nicht zweckentsprechend verwendete Spenden eingeschränkt. Ein potentieller Mittelüberschuss aus dem ideellen Spendenbereich kann sachlogisch nicht in doppelter Weise als Eigenkapital und als Sonderposten „passiviert“ werden. Dadurch, dass die noch nicht verwendeten Spendenmittel in den Sonderposten für noch nicht verbrauchte Spendenmittel einzustellen sind, erübrigt sich eine ggf. bisher erfolgte Bildung zweckgebundener Rücklagen. Da die Funktionalität des Sonderpostens und von Rücklagen vergleichbar ist, hat die geänderte Darstellung eher Vor- als Nachteile. Dies betrifft einerseits ansonsten erforderliche Erläuterungen und Diskussionen mit öffentlich-rechtlichen Zuschussgebern und privaten Spendern, die im Falle hoher Jahresüberschüsse zumindest einen Erklärungsbedarf sehen.⁴⁵ Andererseits können sich auch steuerrechtliche Erklärungen erübrigen, wenn man der Finanzverwaltung das zweckgerechte Konzept des dargestellten Sonderpostens dargelegt hat. Durch die Bildung des Sonderpostens relativiert sich weiterhin die Thematik der zeitnahen Mittelverwendung, da im Regelfall *expressis verbis* gar kein zu verwendender Überschuss im ideellen Spendenbereich mehr ausgewiesen wird. Im Übrigen, und das scheint noch bedeutsamer zu sein, stellt sich die grundlegende Frage, ob es denn ohne die Anwendung von IDW RS HFA 21 sachgerecht sein kann, dass eine Spenden sammelnde Organisation einen Teil der ihr zugewendeten Spendenmittel nicht für zweckentsprechende Förderprojekte, sondern als sogenannte freie Rücklage verwendet und damit unbegrenzt der Mittelverwendung entziehen würde. Hier sei darauf hingewiesen, dass es sich bei der Möglichkeit zur Bildung einer freien Rücklage nach § 58 Nr. 7a AO um eine steuerrechtliche Vergünstigung handelt. Ungeachtet dieser grundsätzlichen Thematik ist eine Rücklagenbildung im Jahresabschluss aber weiterhin möglich, jedoch nur – wie bislang – falls im handelsrechtlichen Jahresabschluss ein Mittelvortrag (= Bilanzgewinn im aktienrechtlichen Sinne) ausgewiesen werden kann.⁴⁶ Eine Rücklagenbildung umfasst die mögliche Bildung einer sogenannten freien Rücklage ebenso wie die Bildung sogenannter Projektrücklagen. In sämtlichen Fällen handelt es sich im handelsrechtlichen Sinne um „andere Gewinnrücklagen“.⁴⁷ Eine Dotation ist möglich, da die gesetzlichen Vertreter einer Spenden sammelnden Organisation weiterhin einen nicht unerheblichen bilanzpolitischen Ermessensspielraum haben. Dieser Spielraum beruht auf der Möglichkeit, vereinnahmten Spendenmitteln neben direkten Projektaufwendungen auch angemessene Verwaltungskosten zuzurechnen. Der relative Verwaltungskostenanteil, z.B. 10%,

15% oder 20%, signalisiert potentiellen und bisherigen Spendern die Effizienz des Spendenverbrauchs.⁴⁸ Zur Erläuterung nachfolgende Alternativrechnungen:

Ausgangsdaten:

Spendeneinnahmen des laufenden Jahres	500.000 EUR
Sonstige Einnahmen (z.B. Miete)	100.000 EUR
Projektausgaben	450.000 EUR
Verwaltungsausgaben	80.000 EUR

Alternative 1:

Spendenerträge	500.000 EUR
Sonstige Einnahmen	100.000 EUR
Projektausgaben	500.000 EUR
(inkl. max. projektbezogene Verwaltungskosten [10%]) ⁴⁹	
Sonstige Verwaltungskosten	30.000 EUR

Jahresüberschuss

Einstellung Rücklagen	max. 70.000 EUR
Sonderposten noch nicht verbrauchter Spenden (= 500.000 EUR - 500.000 EUR)	0 EUR

Alternative 2:

Spendenerträge	450.000 EUR
Sonstige Einnahmen	100.000 EUR
Projektausgaben	450.000 EUR
(nur Einzelkosten, d.h. 0% Verwaltungsgemeinkosten)	
Verwaltungsgemeinkosten	80.000 EUR

Jahresüberschuss

Einstellung Rücklagen	max. 20.000 EUR
Sonderposten noch nicht verbrauchter Spenden (= 500.000 EUR - 450.000 EUR)	50.000 EUR

Alternative 3:

Spendenerträge	475.000 EUR
Sonstige Einnahmen	100.000 EUR
Projektausgaben	475.000 EUR
(inkl. projektbezogene Verwaltungskosten 5%, 475.000 EUR d.h. 5% von 500.000 EUR)	
Sonstige Verwaltungskosten	55.000 EUR

Jahresüberschuss

Einstellung Rücklagen	max. 45.000 EUR
Sonderposten noch nicht verbrauchter Spenden (= 500.000 EUR - 475.000 EUR)	25.000 EUR

In der Praxis wäre es m.E. zulässig, wenn die Entwicklung und Fortschreibung des Sonderpostens erst zum Jahresende vorgenommen werden würde. Diese Vorgehensweise entspricht

43 Zur inhaltlichen Abgrenzung der Begriffe Werbe- bzw. Verwaltungsausgaben vgl. die Spenden-Siegel-Kriterien des DZI Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen, Berlin (www.dzi.de).

44 Vgl. Breker (Fn. 37).

45 Vgl. entsprechendes Stellungnahme BAGFW (Fn. 37) und Stellungnahme VENRO (Fn. 37).

46 Der guten Ordnung halber sei darauf hingewiesen, dass eine maximale Rücklagenbildung nach den Vorschriften der AO grundsätzlich nicht identisch mit einer handelsrechtlichen Rücklagenbildung erfolgen kann; die Obergrenze der Rücklagenbildung wird handelsrechtlich durch den Jahresüberschuss zzgl. Ergebnisvortrag definiert. Eine vielfach in der Praxis, sicherlich auch nachvollziehbar, gewünschte einheitliche Bildung von Rücklagen ist in der Regel nicht möglich.

47 Es kann heute davon ausgegangen werden, dass Rücklagen im Sinne der Abgabenordnung inhaltlich getrennt vom (Gesamt-) Ergebnis des Jahresabschlusses und gegebenenfalls sogar unabhängig von der steuerlichen Gewinnermittlung bzw. einer Steuerbilanz zu bilden und fortzuschreiben sind. Sollte tatsächlich die Finanzverwaltung die Bildung des Sonderpostens nach IDW RS HFA 21 als Ergebnisverwendung ansehen, so führt das nicht zu einer „Schlechterstellung“ der Spenden sammelnden Organisation. Der Sonderposten entspricht dann in selber Höhe und mit demselben Inhalt steuerlichen Projektrücklagen nach § 58 AO.

48 Vgl. hierzu auch Leitlinien des DZI Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen, Berlin (www.dzi.de).

49 Aus Gründen der Transparenz wird empfohlen, die Angabe über die Höhe des sogenannten Verwaltungskostenanteils in einem Anhang anzugeben; vgl. hierzu auch Leitlinien des DZI Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen, Berlin (www.dzi.de).

auch der in der Rechnungslegung vielfach anzutreffenden Vereinfachung bei der Fortschreibung von Wertberichtigungen oder Rückstellungen. Dabei würden den zugeflossenen Spendeneinnahmen der Periode zunächst alle in der Rechnungsperiode angefallenen direkten Projektaufwendungen (Einzelkosten) gegenübergestellt werden. Sofern ein Sonderposten aus dem Vorjahr noch vorhanden wäre, ist dieser aufzulösen, falls entsprechende Projektaufwendungen getätigt wurden. In einem zweiten Schritt entscheidet der gesetzliche Vertreter, in welchem Umfang Gemeinkosten, z.B. Verwaltungsgemeinkosten, durch Spenden finanziert werden sollen bzw. mussten. Je nachdem ob die Finanzierung, z.B. mit 0%, 5% oder 10% (siehe Alternativfälle), erfolgt, werden die zugeflossenen Spenden in vollem Umfang oder nur teilweise verbraucht. Diese Vorgehensweise gestattet zweifelsohne einen gewissen Ermessensspielraum der gesetzlichen Vertreter, der aber tatsächlich auch bislang schon bestand. Andererseits kann mit dem konkreten und rechnerisch nachvollziehbaren Verwaltungskostenanteil eine entscheidungsrelevante Information (decision usefulness) an Spender oder andere Adressaten (z.B. DZI, Deutscher Spendenrat) beziffert werden. Die unterschiedliche Behandlung von Spendeneinnahmen einerseits und sonstigen Einnahmen andererseits führt zu einer erhöhten Transparenz des Jahresabschlusses im Hinblick auf die Verwendung der Spenden und die Finanzierung der Projektausgaben.

e) *Erstmalige Anwendung IDW RS HFA 21 und Behandlung bisher ausgewiesener Projektrücklagen*

Die Bildung von Gewinnrücklagen bzw. „Projektrücklagen“ erfolgt nach handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen ergebnisneutral im Rahmen der Ergebnisverwendung. Sofern die Spendeneinnahmen bislang ergebniswirksam im Jahr ihres Zuflusses behandelt wurden, kam es teilweise zu einer Periodenverschiebung zwischen Einnahmen und Ausgaben. Fällt im Folgejahr ein entsprechender, projektbezogener Aufwand an, so verschlechtert sich das Jahresergebnis entsprechend und es muss im Einzelfall sogar ein hoher Jahresfehlbetrag ausgewiesen werden.⁵⁰ Im Übergangsjahr 2010 bzw. spätestens 2011 kann mangels gesetzlicher Vorschrift in zweierlei Weise verfahren werden:

1. Die bisherige (Projekt-) Gewinnrücklage wird entsprechend der aktienrechtlichen Vorgehensweise nach dem Jahresfehlbetrag zugunsten des Mittelvortrags (= Bilanzgewinn) aufgelöst. Dadurch egalisiert der Auflösungsbetrag die Aufwendungen des betreffenden Jahres.
2. Die (Projekt-)Gewinnrücklage ist ergebnisneutral zum 1.1.2010 bzw. zum 1.1.2011 in den Sonderposten aus noch nicht verwendeten Spenden umzugliedern und anschließend mit Entstehen der entsprechenden Einzel- und Gemeinkosten ertragswirksam aufzulösen. In diesem Falle würde das Jahresergebnis im Sinne von § 275 Abs. 2 Nr. 20 HGB bzw. § 275 Abs. 3 Nr. 19 HGB im (Folge-)Jahr nicht verzerrt.

In jedem Falle sollte über die gewählte Methode im Anhang des Jahresabschlusses berichtet werden.

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Nach dem neuen IDW RS HFA 21 ist mit Beginn des auf seine Verabschiedung folgenden Geschäftsjahres, regelmäßig ab 1.1.2011, das Realisationsprinzip nicht nach dem Zeitpunkt der kaufmännischen Gewinnrealisation nach § 252 Nr. 4 HGB ausgerichtet. Dies erscheint zunächst dem einen oder anderen Adressaten als falsch oder überflüssig. Tatsächlich entspricht die Ausrichtung der Realisation von Spendeneinnahmen am „matching principle“ der maßgeblichen Aufwendungen dem Zweck und den Besonderheiten von Spenden sammelnden Organisationen, deren Ziel nicht eine Gewinnmaximierung und deren Zweck nicht

die Erzielung von Erträgen, sondern die Ausgabe möglichst hoher Mittel für satzungsmäßige Zwecke ist. Ein weiterer Grund für die Bildung eines Sonderpostens für noch nicht satzungsgemäß verbrauchte Spendenmittel ist die Ausrichtung der Rechnungslegung an ihrem Zweck, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzustellen.⁵¹ Aufgrund der grundsätzlichen Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung und der Tatsache, dass Spenden zweckgebunden zu verwenden sind, wird die Ergebnis- und Eigenkapitalsituation, trotz des zivilrechtlichen Eigentums der Spenden sammelnden Organisation an den Spendenmitteln, durch vereinnahmte, aber noch nicht ausgegebene Spendenmittel häufig erheblich beeinflusst.⁵² Damit wird ein Jahresabschluss nach den allgemeinen kaufmännischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung nicht den besonderen Informationszwecken einer Spenden sammelnden Organisation gerecht.

Die vielfach seit Jahren eingeforderte höhere Transparenz und Publizität von NPOs wird in Deutschland im Gegensatz zu anderen Ländern weltweit und in Europa⁵³ sowohl im Hinblick auf gesetzliche Rechnungslegungs- und Prüfungspflichten, als auch im Hinblick auf die Veröffentlichung als stark verbesserungswürdig angesehen.⁵⁴ Non-Profit-Organisationen im Allgemeinen und Spenden sammelnde Organisationen im besonderen Maße sind der Allgemeinheit zur Rechenschaft verpflichtet, da ihnen Privilegien zur Verfolgung ihrer steuerbegünstigten Ziele nach §§ 51 ff. AO gewährt werden.⁵⁵ Die Überprüfung ausschließlich durch die Finanzverwaltung wird den ideellen Zwecken der gemeinnützigen Organisationen nicht gerecht, zumal das Gemeinnützigkeitsrecht bzw. das Steuerrecht nach h.M. ohnehin getrennt vom Jahresabschluss zu betrachten ist. Eine Aufhebung des allgemeinen Steuergeheimnisses sollte dabei, ähnlich wie in anderen Ländern (z.B. Steuererklärungen von NPOs in USA), kein Hindernis sein.⁵⁶ Einhergehend wäre eine Reform des teilweise sehr aufwendigen und unsystematischen Gemeinnützigkeitsrechts ebenso notwendig wie klare, transparente Regelungen für die Rechnungslegung.

Aus Gesprächen mit Spenden sammelnden Organisationen, Interessenvertretungen, wie dem Bundesverband Deutscher Stiftungen oder VENRO, und mit Wirtschaftsprüfern, ergab sich ein erheblicher Bedarf der Spenden sammelnden Organisationen an einer sachgerechten und konkreten Erörterung von Anwendungsfragen von IDW RS HFA 21. Unzweifelhaft ist dabei das gemeinsame Ziel aller Interessenten an einer höheren Transparenz und einer verbesserten Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse. Ebenfalls besteht Konsens darüber, dass Spenden sammelnde Organisationen hinsichtlich ihres satzungsmäßigen Zwecks sich von erwerbswirtschaftlichen Unternehmen und anderen gemeinnützigen Organisationen erheblich unterscheiden. Schließlich ist nach h. M. im bilanzrechtlichen Schrifttum⁵⁷ die Ausgestaltung der Rechnungslegung zweifelsohne deduktiv vom Zweck und den Zielen der Rechnungslegung abzuleiten. Dies ist in IDW RS HFA 21 erfolgt.

50 Vgl. entsprechend Stellungnahme BAGFW (Fn. 37) und Stellungnahme VENRO (Fn. 37).

51 A.M. vgl. *Spiegel/Römer*, Die Realisierung von Spendererträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npOR 2010, 100 ff.

52 Vgl. Stellungnahme BAGFW (Fn. 37).

53 Vgl. u.a. USA, UK, Frankreich, Österreich.

54 Vgl. *Walz* (Fn. 7), S. 12 f.; *Hommelhoff* (Fn. 7), S. 227 ff.

55 Vgl. *Hommelhoff* (Fn. 7), S. 227 ff.

56 Vgl. *Isensee/Knobbe-Keuk*, Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts – Alternativentwurf und Begründung, Schriftenreihe des BMF 40, 1988, S. 331, 397; vgl. *Walz* (Fn. 7), S. 2.

57 U.a. *Förschle/Usinger* (Fn. 18), § 243 Tz. 1.

Praxisforum

Lutz Boxberger und Dr. Thomas A. Jesch*

Steuerliche Strukturierungsaspekte bei der Vermögensanlage steuerbefreiter Stiftungen in geschlossene Fonds

I. Einleitung

In Zeiten von (Staats-)Schuldenkrise, turbulenten Finanzmärkten und einem historisch niedrigen Zinsumfeld sind Stiftungen wegen des stiftungsrechtlichen Grundsatzes des Kapitalerhalts gefordert, die Allokation des Stiftungsvermögens zu überdenken. Die vermeintlich sicheren Anlagen in Staatsanleihen und Festgelder können die erforderlichen Renditeerwartungen nicht mehr erfüllen. Die traditionelle Anlage in Renten oder Aktien nach der klassischen 70/30-Quote ist nicht mehr zeitgemäß. Dem Vorbild der US-amerikanischen Universitätsstiftungen (Endowments) folgend, sollten sich Stiftungsgremien vielmehr zwecks Verbesserung des Rendite-Risiko-Profiles ihres Vermögens-Portfolios verstärkt mit der Asset-Allokation in alternative Anlageformen wie Beteiligungen an geschlossenen Fonds (z.B. Private-Equity-Fonds) auseinandersetzen. Denn diesen alternativen Anlageinstrumenten sagt man eine geringere Korrelation zu den klassischen Aktienmärkten nach. Zudem eignet sich der langfristig ausgerichtete Anlagehorizont von Stiftungen gut für diese eher illiquiden alternativen Anlageinstrumente.¹

Für gemeinnützige (§§ 51 bis 68 AO) und als solche gemäß § 5 Nr. 9 KStG steuerbefreite Stiftungen hält die Beteiligung an geschlossenen Fonds jedoch steuerliche Fallstricke parat. So umfasst die Steuerfreiheit grundsätzlich Einnahmen aus dem ideellen Bereich² und der Vermögensverwaltung gemäß § 14 S. 3 AO (also insbesondere Einkünfte aus Kapitalanlagen).³ Wird allerdings der Rahmen der Vermögensverwaltung überschritten, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 14 S. 1 AO vor. Einkünfte daraus sind gemäß § 5 Nr. 9 S. 2 KStG aus Gründen der Wettbewerbsneutralität⁴ steuerpflichtig. Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen zwar gemäß § 64 Abs. 1 AO nicht dazu, dass die Stiftung ihre Steuervergünstigung aus der Gemeinnützigkeit per se, sondern nur partiell, verliert.⁵ Allerdings bestimmte sich die Steuerschädlichkeit der wirtschaftlichen Betätigung der gemeinnützigen Stiftung nach bisheriger Verwaltungspraxis auch nach der sogenannten Geprägetheorie, wonach der Stiftung die Gemeinnützigkeit aberkannt werden kann und diese folglich nicht mehr steuerbegünstigt ist, wenn ihr die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gibt.⁶ Geschlossene Fonds sind jedoch vielfach als gewerblich geprägte in- oder ausländische Personengesellschaften (z.B. GmbH & Co. KG oder Limited Partnership nach angelsächsischem Recht) strukturiert, die aufgrund der gesetzlichen Fiktion in § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG ihren Gesellschaftern gewerbliche Einkünfte vermitteln. Anmerkend sei erwähnt, dass die Rechtsprechung diese Fiktion der gewerblichen Prägung explizit auch auf ausländische Personengesellschaften anwendet, sofern diese nach ihrem rechtlichen Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Gestaltung inländischen Personengesellschaften entsprechen.⁷ Die Be-

teiligung an gewerblich geprägten oder tätigen Personengesellschaften, wie sie von steuerpflichtigen institutionellen Investoren aufgrund gewerbsteuerlicher Vorteile⁸ bevorzugt werden, waren folglich für steuerbefreite Stiftungen aus gemeinnützigkeitsrechtlichen Gesichtspunkten sowie aus Renditegesichtspunkten tabu, denn die Beteiligung als Mitunternehmer an gewerblichen Personengesellschaften wurde stets als schädliche gewerbliche Betätigung, mithin als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb angesehen.⁹

* Dipl.-Finw. (FH) Lutz Boxberger ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater in München, Dr. Thomas A. Jesch ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und European Counsel der internationalen Anwaltskanzlei Kaye Scholer (Germany) LLP in Frankfurt a.M.

- 1 Was ebenfalls durch die langfristig erzielten Renditen der US Endowments in diesem Bereich belegt wird, vgl. NACUBO-Commonfund Study of Endowments (2011).
- 2 Z.B. Mitgliedsbeiträge, Aufnahmegelder, Spenden oder öffentliche Zuschüsse, vgl. *Gosch*, KStG, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 232.
- 3 *Gosch*, KStG (Fn. 2), § 5 Rn. 234.
- 4 Vgl. nur BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 60/10, DStR 2011, 1460, 1461.
- 5 Das gilt jedoch nicht, sofern der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ein Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO ist.
- 6 Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO), § 55 Abs. 1 Nr. 1, Rn. 2 S. 2; BMF, Verf. v. 15.2.2002 – IV C 4 - S 0174 - 2/01, BStBl. I 2002, 267; dem Vernehmen nach steht allerdings der offizielle Abschied auch der Finanzverwaltung von der „Geprägetheorie“, soweit diese an § 55 Abs. 1 AO anknüpft, durch die anstehende Novellierung des AEAO bevor, so *Graffe*, Ministerialrat im Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz auf den 11. Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 5.11.2011. Zukünftig beabsichtigt die Finanzverwaltung, allein nach – noch näher zu erläuternder – Maßgabe des § 56 AO zu prüfen, ob die wirtschaftliche Betätigung der Stiftung überhandnimmt. Anders noch die Antwort der Bundesregierung (BT-Drs. 17/4328 v. 20.12.2010, Tz. 30, S. 9) auf die Kleine Anfrage der SPD-Abgeordneten *Kumpff/Hinz/Ernstberger* zu steuer- und zuwendungsrechtlichen Rahmenbedingungen bürgerschaftlich Engagierter und gemeinnütziger Organisationen (BT-Drs. 17/4080), wonach die Abschaffung der „Geprägetheorie“ nicht beabsichtigt sei. Zur der in Schrifttum und Rechtsprechung umstrittenen „Geprägetheorie“ vgl. ausführlich *Wallenhorst*, Gemeinnützigkeit: Ist die Geprägetheorie überholt?, DStR 2009, 717 und *Weitemeyer/Mager*, Zum Stand der Diskussion um die Geprägetheorie im Gemeinnützigkeitsrecht, in: *Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer* (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2008, 2009, S. 69 ff.
- 7 Vgl. BFH, Urt. v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924. Aufgrund der Binnenverfassung ausländischer Private-Equity-Fonds wird man in der Regel von einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ausgehen müssen.
- 8 Stichwort gewerbsteuerliche Kürzung gemäß § 9 Nr. 2 GewStG.
- 9 BFH, Urt. v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449.

II. Jüngste Beteiligungsrechtsprechung des Bundesfinanzhofs

In einem jüngeren Grundsatzurteil hat der Bundesfinanzhof (BFH) nun erstmals höchstrichterlich klargestellt, dass die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaften keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet, sondern vielmehr steuerfreie Vermögensverwaltung darstellt.¹⁰ Der BFH verneint einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts allein aufgrund der einkommensteuerrechtlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG und stellt maßgeblich auf die tatsächliche Tätigkeit der Personengesellschaft ab.¹¹

Allerdings kann nur für Fälle der gewerblichen Prägung Entwarnung gegeben werden, denn in einem obiter dictum führt der BFH weiter aus, dass im Fall einer gewerblichen Infektion die Beurteilung durch das Gericht ein andere sein könnte.¹² Das Gericht zielt dabei auf die Investmentstruktur von Dachfonds ab, die typischerweise als doppelstöckige Personengesellschaften strukturiert sind, wobei der Dachfonds in eine Vielzahl von Zielfonds investiert. Im Fall von Dachfondsstrukturen existiert somit weiterhin ein erhebliches Risiko, dass einer der Zielfonds gewerblich tätig ist und den Dachfonds vollständig gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 letzter Halbsatz EStG gewerblich „infiziert“ und folglich die Gesellschafterstellung der Stiftung an letzterem einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen könnte. Des Weiteren kann selbst in Fällen, in denen keine gewerbliche Prägung vorliegt,¹³ insbesondere bei direkten Beteiligungen an geschlossenen Private-Equity-Fonds angesichts der Rechtsprechung des BFH zum gewerblichen Beteiligungshandel¹⁴ sowie der wenig trennscharfen Abgrenzungskriterien im Erlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zur vermögensverwaltenden Tätigkeit von Private-Equity-Fonds nicht hinreichend sicher darauf vertraut werden, dass eine Beteiligung an einem Private-Equity-Fonds vermögensverwaltender Natur ist.¹⁵

Steuerbefreite Stiftungen sollten daher nach wie vor darauf insistieren, ihre Beteiligung an geschlossenen Fonds in Form von Personengesellschaften über ein zwischengeschaltetes in- oder ausländisches Investmentvehikel zu halten, das aus deutscher steuerrechtlicher Sicht als Kapitalgesellschaft qualifiziert und somit Abschirmwirkung hinsichtlich gewerblicher Einkünfte entfaltet. Im Folgenden werden mögliche Varianten und Strukturierungsanforderung derartiger Vehikel mit Abschirmwirkung dargestellt.¹⁶

III. Typische Blocker-Vehikel

Die Beteiligung einer steuerbefreiten Stiftung an einer Kapitalgesellschaft ist lediglich unter sehr engen Voraussetzungen schädlich, nämlich nach der Rechtsprechung und Literatur nur in den Fällen, in denen mit der Beteiligung tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird. Die bloße Möglichkeit der Einflussnahme soll hingegen selbst dann nicht ausreichen, wenn eine Mehrheitsbeteiligung besteht.¹⁷ Aus Sicherheitsgesichtspunkten sollte gleichwohl darauf geachtet werden, dass keine steuerbefreite Stiftung alleine oder mit verbundenen Unternehmen eine Mehrheitsbeteiligung an der Blocker-Kapitalgesellschaft eingeht (Verbot der mehrheitlichen Einflussnahme). Zudem sollte die Geschäftsführung satzungsgemäß nicht von Vertretern der steuerbefreiten Stiftung wahrgenommen werden. Vielmehr sollten die Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft in vollem

Umfang selbst für die Führung der Geschäfte verantwortlich zeichnen. Es sollte nicht vorgesehen sein, dass die Gesellschafter bzw. Investoren (also die Stiftungen) in die laufenden Tagesgeschäfte der Blocker-Kapitalgesellschaft eingreifen. Allerdings dürften gewisse auf bestimmte grundlegende Maßnahmen beschränkte Mitspracherechte über einen etwaigen Beirat unschädlich sein, da es sich nicht um die Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung handeln dürfte. Beachtet eine steuerbefreite Stiftung diese Vorgaben, dürfte es fernliegend sein, dass diese „vermittels einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft“ aktiv am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilnimmt. Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft dürfte vielmehr im Rahmen der normalen unschädlichen Vermögensverwaltung bleiben.

1. GmbH

Nach alledem könnte somit eine deutsche GmbH als Blocker-Kapitalgesellschaft fungieren. Allerdings ist aus den eingangs erwähnten Renditegesichtspunkten für steuerbefreite Stiftungen zusätzlich sicherzustellen, dass die zwischengeschaltete Blocker-Kapitalgesellschaft keiner nennenswerten Besteuerung unterliegt, so dass die GmbH infolge ihrer Körperschaft- und kraft Rechtsform Gewerbesteuerbelastung von insgesamt bis zu 32,975%¹⁸ kein probates Blocker-Vehikel darstellt.

2. Luxemburger Vehikel

Als Blocker-Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich eine Luxemburger S.à.r.l.¹⁹ oder S.A.²⁰ geeignet, sofern diese sich für das SOPARFI-Regime²¹ qualifizieren. Diese unterliegen zwar grundsätzlich der Luxemburger Körperschaftsteuer in Höhe von rund 29%. Allerdings kann die steuerliche Belastung in Luxemburg bei entsprechender Strukturierung durch Fremdfinanzierungsaufwand auf ein Minimum reduziert werden.

10 BFH, UrT. v. 25.5.2011 – I R 60/10, DStR 2011, 1460.

11 Vgl. die ausführliche Urteilsanmerkung von *Butler*, npOR 2011, 90, 91. Anmerkend sei erwähnt, dass auch abkommensrechtlich allein die tatsächlich verwirklichte Einkunftsart ausschlaggebend ist und die nationale, fiktive Umqualifikation auf die abkommensrechtliche Einkünftequalifikation entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – vgl. BMF, Schr. v. 16.4.2010 – IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354 – nicht durchschlägt, siehe jüngst BFH, UrT. v. 24.8.2011 – I R 46/10, DStR 2011, 2085.

12 Vgl. *Kraft*, Anmerkung zu BFH, UrT. v. 25.5.2011 – I R 60/10, DStR 2011, 1462, 1463.

13 Durch Mitgeschäftsführungsbefugnisse von Kommanditisten kann die Personengesellschaft „entprägt“ werden, allerdings führt das zu vorgenanntem Zielkonflikt mit institutionellen Investoren, die infolge gewerbesteuerlicher Vorteile eine Prägung präferieren.

14 BFH, UrT. v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809 und die Urteilsanmerkung von *Friedrich E.F. Hey*, BB 2002, 870.

15 BMF, Schr. v. 16.12.2003 – VI A 6 – S 2240 – 153/03, BStBl. I 2004, 40.

16 Vgl. weitergehend *Boxberger*, § 6 Fondsstrukturen (Outbound), in: *Jesch/Striegel/Boxberger* (Hrsg.), *Rechtshandbuch Private Equity*, 2010, S. 108 ff.

17 BFH, UrT. v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; *Alvermann*, *Ertragsbesteuerung der Berufsverbände*, FR 2006, 262.

18 Unter Berücksichtigung eines Gewerbesteuerhebesatzes von 490% (München).

19 Société à Responsabilité Limitée.

20 Société Anonyme.

21 Société de Participations Financières.

Gleichfalls geeignet ist eine korporativ ausgestaltete Luxemburger SICAV (SIF),²² ein auf Private Equity zugeschnittenes Luxemburger Vehikel, welches sich dadurch auszeichnet, dass es keiner ertragsteuerlichen Belastung in Luxemburg unterliegt (persönliche Steuerbefreiung im Gegensatz zur partiellen Steuerbefreiung im Fall der sogenannten SICAR) und dennoch Abkommensvergünstigungen²³ unter dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland in Anspruch nehmen kann.²⁴

Eine etwaige Hinzurechnungsbesteuerung nach dem deutschen Außensteuergesetz (AStG) sollte für steuerbefreite Stiftungen keine Rolle spielen, denn die Hinzurechnungsbeträge sind gemäß § 10 Abs. 2 S. 1 AStG Einkünfte aus Kapitalvermögen ergo solche aus Vermögensverwaltung.

Schließlich sind auch sogenannte Luxemburger Verbriefungsgesellschaften²⁵ geeignet. Diese unterliegen zwar grundsätzlich der Körperschaftsteuer in Luxemburg, doch Ausschüttungen an ihre Gesellschafter können vom Gewinn abgezogen werden und mindern folglich die luxemburgische Steuerbemessungsgrundlage. Überdies halten Investoren ihre Beteiligung an Verbriefungsgesellschaften über Fremdkapitalinstrumente mit der Folge, dass ihnen ausschließlich Zinseinkünfte, mithin Einkünfte aus Vermögensverwaltung, vermittelt werden. Folglich sind auch etwaige Hinzurechnungsbesteuerungsthemen nach dem AStG per se nicht einschlägig.

3. US Limited Liability Company

Im Rahmen von Beteiligungen an geschlossenen Fonds amerikanischer Provenienz hat sich in der jüngeren Gestaltungspraxis die Delaware Limited Liability Company (LLC) als beliebtes Blocker-Vehikel etabliert. Bei der Strukturierung der LLC ist zu beachten, dass die steuerliche Einordnung der LLC aus deutscher Sicht sowohl als Personen- wie auch als Kapitalgesellschaft erfolgen kann. Folglich kann allein im Fall der Ausgestaltung als Kapitalgesellschaft aus deutscher steuerrechtlicher Sicht das Klassenziel erreicht werden und die LLC als Blocker-Vehikel fungieren.

Die sogenannten US-amerikanischen check-the-box rules ermöglichen US-Gesellschaften, für Besteuerungszwecke zwischen der Klassifikation als Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft durch Ankreuzen der erwünschten Klassifikation auf dem Steuererklärungsformular („check the box“) zu wählen. Aus Renditegesichtspunkten ist zu beachten, dass entsprechend der im US-Steuerrecht einschlägigen Standardklassifikation eine LLC grundsätzlich als Personengesellschaft behandelt wird, sofern sie nicht von der vorgenannten Wahlmöglichkeit der Behandlung als Kapitalgesellschaft Gebrauch macht. Die vermittels der LLC erzielten Einkünfte aus geschlossenen Fonds unterliegen somit keiner eigenen Besteuerung auf Ebene der LLC in den USA.

Aus deutscher Sicht bestimmt sich die Einordnung grundsätzlich nach dem sogenannten Rechtstypenvergleich,²⁶ unter spezieller Berücksichtigung der dafür vom BMF im so genannten LLC-Schreiben aufgestellten Kriterien.²⁷ Damit eine steuerlich intransparente Einordnung der LLC aus deutscher steuerrechtlicher Sicht erreicht wird, muss die Strukturierung zwingend anhand der im LLC-Erlass genannten Merkmale erfolgen. Entspricht die LLC nach dem Gesamtbild der in den Gesellschaftsstatuten enthaltenen Merkmale dem Typus einer Kapitalgesellschaft, kann diese als Blocker-Vehikel dienen.²⁸

IV. Fazit

Das jüngste BFH-Urteil zur Beteiligung an geschlossenen Fonds in Form einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft hilft den Stiftungsgremien bei der Strukturierung ihrer Beteiligungen an geschlossenen Fonds nur bedingt. Vielmehr sollte aufgrund der im Urteilsfall nicht entscheidungserheblichen Randbemerkung hinsichtlich eines möglichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mittels Infektion die unmittelbare Beteiligung an geschlossenen Fonds vermieden werden. Abhängig vom Investmentfokus der Zielfonds sollte das zwischengeschaltete Investmentvehikel in Luxemburg oder den USA ansässig sein. Schließlich sollte aus Renditegesichtspunkten tunlichst eine Besteuerung auf Ebene des Investmentvehikels durch entsprechende Strukturierung oder Wahl des Vehikels vermieden werden.

22 Ein sogenannter spezialisierter Investmentfonds – Société d'Investissement à Capital Variable – Fonds d'Investissement Spécialisés „SIF“.

23 Vgl. zur Abkommensberechtigung ausgewählter Fondsvehikel Boxberger, Einführung OECD-MA, in: Striegel/Wiesbrock/Jesch (Hrsg.), Kapitalbeteiligungsrecht, 2009, S. 361.

24 Spierts/Spoelder, Entwicklungen bei Benelux-Investmentfonds, IStR 2008, 17, 19.

25 Sog. Securitisation Vehicle.

26 RFH, Urf. v. 12.2.1930 – VI A 899/27 (sog. Venezuela-Entscheidung), RStBl. 1930, 444 sowie BFH, Urf. v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263; ausführlich Boxberger (Fn. 23), S. 354.

27 BMF, Schr. v. 19.3.2004 – IV B 4 – S 1301 USA – 22/04, BStBl. I 2004, 411, also insbesondere anhand der Merkmale zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung, beschränkte Haftung, freie Übertragbarkeit der Anteile, Gewinnzuteilung, Kapitalaufbringung, unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft sowie Gewinnverteilung.

28 Vgl. zur Ein-Personen-LLC Best, Handelsblatt Steuerboard v. 4.8.2010.

npOR-Report

Clara Lienicke, LL.B.*/Janne Seelig*/Peter Stark, LL.B.**

Vereinsrecht

Anforderungen an den Satzungszweck und dessen Umsetzung durch den Idealverein

Im Streitgegenständlichen Verfahren hielt das Kammergericht Berlin fest, dass es bei der Prüfung, ob ein Verein einen ideeller Verein nach § 21 BGB oder einen wirtschaftlichen Verein i. S. d. § 22 BGB darstellt, nicht darauf ankommt, welchen Charakter der Satzungszweck hat, sondern, auf welche Art und Weise dieser Zweck verfolgt wird. Der satzungsmäßige Zweck des Beteiligten, dessen Anmeldung zum Vereinsregister durch Beschluss des Amtsgerichts Charlottenburg zurückgewiesen wurde, ist es, den internationalen Comedyfilm bekannt zu machen, aufzuzeigen, wie sich derartige Filme mit politischen und gesellschaftlichen Fragestellungen befassen und hierdurch den interkulturellen Dialog zu fördern. Zur Verwirklichung des Satzungszweckes sollen regelmäßig Filme gegen ein kostendeckendes Entgelt gezeigt und ein jährlich stattfindendes Filmfestival ausgerichtet werden. Das Kammergericht bestätigte den Beschluss des Amtsgerichts Charlottenburg und führte aus, dass es sich bei dem Beteiligten nicht um einen Idealverein nach § 21 BGB sondern um einen wirtschaftlichen Verein i.S.d. § 22 BGB handelt. Um einen Idealverein bejahen zu können, reiche es nicht aus, dass ein Zweck verfolgt werde, der ideeller Natur ist. Vielmehr sei maßgeblich, auf welche Art und Weise der Zweck verfolgt werde. Danach stelle eine Tätigkeit, die von dem Beteiligten planmäßig, auf Dauer angelegt und gegen Entgelt erbracht wird, einen unternehmerischen Betrieb dar, auch, wenn nur kostendeckend kalkuliert werde. Daneben sah das Kammergericht die Betätigung des Vereins durch Filmvorführungen und ein jährlich stattfindendes Filmfestival nicht vom Nebenzweckprivileg erfasst an, da diese Tätigkeiten die beiden ausschließlichen Mittel zur Verwirklichung des Vereinszwecks sein sollten und dadurch nicht nur untergeordneter Zweck waren.

Mit der Entscheidung führte das Kammergericht Berlin seine restriktive Rechtsprechung zum Idealverein fort. In seinem Beschluss vom 18.1.2011 – 25 W 14/10 – abgedruckt in npOR 2011, 53 – hatte es bereits einem Trägerverein eines Kindergartens die Eintragung als Idealverein versagt, weil der kostendeckende Betrieb eines Kindergartens eine unternehmerische Betätigung ist, wenn er planmäßig, auf Dauer angelegt und entgeltlich erfolgt.

KG Berlin, Beschl. v. 20.1.2011 – 25 W 35/10

Vergütungsanspruch des zum Vormund bestellten Vereins

Nach dem Wortlaut des § 1836 Abs. 3 BGB steht einem Vormundschaftsverein, der gemäß § 1791a BGB zum Vormund bestellt wurde, kein Vergütungsanspruch zu. Ausgehend von dieser Gesetzeslage spricht der BGH im vorliegenden Beschluss dem klagenden Verein einen Vergütungsanspruch ab. Eine entsprechende Anwendung von § 7 des Vormünder- und Betreuervergütungsgesetzes (VBVG) und damit ein Anspruch eines Vormundschaftsvereins auf Vergütung sei nur zu bejahen,

wenn das Gericht einen Mitarbeiter eines nach § 1791a BGB i.V.m. § 54 SGB VIII geeigneten Vereins zum Vormund bestellt und dieser dort ausschließlich oder teilweise als solcher tätig ist (§ 1897 Abs. 2 BGB analog). Für die Höhe der Vergütung sei dann § 3 VBVG anzuwenden.

Der klagende Verein war zum Vormund für ein minderjähriges Kind bestellt worden und verlangte von der Staatskasse Vergütung und Ersatz seiner Aufwendungen.

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Beschluss vom 11.11.1999 – 1 BvR 122/94 bemängelt, dass weder einem Verein noch seinem zum Vormund bestellten Mitglied hierfür ein Vergütungsanspruch zusteht. Hierdurch werde gegen die von Art. 12 Abs. 1 GG geschützte Berufsausübungsfreiheit verstoßen. Denn wenn der Staat für Aufgaben, deren ordentliche Wahrnehmung im öffentlichen Interesse liegt, Staatsbürger oder private Institutionen nicht nur beruflich in Anspruch nimmt, sondern ihnen ein berufliches Tätigkeitsfeld sogar zuweist, habe er sicherzustellen, dass sie dafür eine angemessene Entschädigung erhalten.

Aufgrund dieser Bundesverfassungsgerichtsentscheidung hatte der BGH es im Jahr 2007 (BGH, Beschl. v. 14.3.2007 – XII ZB 148/03) für geboten erachtet, Vereinen unabhängig davon, ob sie selbst oder einer ihrer Mitarbeiter als Vormund bestellt wurden, einen Vergütungsanspruch analog § 67 Abs. 3 FGG (a.F., vgl. jetzt § 277 Abs. 4 FamFG) i.V.m. § 1908e Abs. 1 BGB (a.F., vgl. jetzt § 7 VBVG), zuzusprechen.

In Abkehr von diesem Beschluss hat der BGH nunmehr eine analoge Anwendung des § 1897 Abs. 2 S. 1 BGB i.V.m. § 7 VBVG nur für den Fall bejaht, dass das Gericht einen Mitarbeiter eines nach § 1791a BGB i.V.m. § 54 SGB VIII geeigneten Vereins zum Vormund bestellt und dieser dort ausschließlich oder teilweise als solcher tätig ist.

Der Wortlaut des § 1836 Abs. 3 BGB und der ausdrücklich erklärte Wille des Gesetzgebers (Gesetzesbegründung, BT-Drs. 11/4528 S. 157) ließen eine Vergütung des Vereins selbst nicht zu. Verfassungsrechtlich sei es zudem hinreichend, wenn die Bestellung eines Vereinsmitarbeiters möglich ist und diese einen Vergütungsanspruch nach sich ziehe. Dies gelte umso mehr, als der Verein gemäß §§ 1791a Abs. 1 S. 2 Hs. 2, 1900 Abs. 1 S. 2 BGB nicht gegen seinen Willen bestellt werden kann und er somit auf die Bestellung eines seiner Mitarbeiter hinwirken könne. Es bestünden nachvollziehbare Gründe, warum der Gesetzgeber bei einer Bestellung des Vereins selbst von einer Vergütung abgesehen habe: Werde der

Verein selbst bestellt, habe das Gericht keine Möglichkeit, auf die Auswahl der die Betreuung tatsächlich durchführenden Person Einfluss zu nehmen. Dem Verein bleibe es zudem unbenommen, ehrenamtliche Hilfskräfte, die gemäß § 1897 Abs. 2 S. 1 BGB selbst nicht zum Vereinsbetreuer bestellt werden könnten, zur Erfüllung seiner konkreten Aufgabe heranzuziehen.

* Die Autorinnen sind Doktorandinnen und wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg.

** Der Autor ist Doktorand und wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht der Bucerius Law School, Hamburg.

Ausdrücklich offen gelassen wurde die Frage, ob sich gegebenenfalls aus einem anderen Rechtsgrund außerhalb des Feststellungsverfahrens ein Anspruch des Vereins ergibt, z.B. weil er sich im Vertrauen auf den Senatsbeschluss vom 14.3.2007 – VII ZB 148/03 im Vertrauen auf einen eigenen Vergütungsanspruch als Verein zum Vormund bestellen ließ.

BGH, Beschl. v. 25.5.2011 – XII ZB 625/10

Feststellung der Rechtsnachfolge in Vereinsvermögen

In einer Nachlasssache bezog das KG Berlin zu den Anforderungen, die in Bezug auf die Feststellung der Rechtsnachfolge in das Vereinsvermögen gemäß § 45 BGB gelten, Stellung. Es hielt fest, dass der urkundliche Nachweis im Verfahren des Nachlassgerichts über die Feststellung des Rechtsnachfolgers bei einem eingetragenen Verein durch den Nachweis der Registerlöschung und die hierfür gegebene Begründung ersetzt werden kann. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Löschung auf einer formell rechtskräftigen Verfügung nach § 143 FGG (jetzt: § 395 FamFG) beruht. Grund hierfür sei, dass die Feststellung nach § 1964 BGB die Löschung des Vereines voraussetze und hierzu allein das Registergericht berufen sei. Es solle überdies vermieden werden, dass mehrere Gerichte oder Behörden die Rechtsverhältnisse des Vereines jeweils unterschiedlich beurteilen.

Für gemeinnützige Vereine und Körperschaften kann der Beschluss des KG über den entschiedenen Fall hinaus Bedeutung erlangen, wenn es darum geht, den Nachweis der Vermögensnachfolge i.S.d. gemeinnützigen satzungsmäßigen Vermögensbindung gemäß § 61 AO gegenüber dem Finanzamt zu erbringen.

KG Berlin, Beschl. v. 31.5.2011 – 1 W 119/08

Fallstricke bei der Einberufung von Mitgliederversammlungen

Scheffers Beitrag beschäftigt sich mit der Problematik der fehlerhaften Einberufung oder Durchführung von Mitgliederversammlungen, die zur Folge haben, dass die Registergerichte Eintragungen von Satzungsänderungen oder Vorstandswahlen ablehnen. Nach § 32 Abs. 1 S. 1 BGB werden die Angelegenheiten des Vereins durch Beschlussfassung in einer Mitgliederversammlung geregelt. Dabei ergibt sich aus der Satzung und aus den BGB-Vorschriften, für welche Angelegenheiten die Mitgliederversammlung zuständig ist. Ist die Vorschrift, die die Aufgabenwahrnehmung durch die Mitgliederversammlung vorsieht, gemäß § 40 BGB dispositiv, können einzelne der Mitgliederversammlung obliegende Aufgaben durch Regelung in der Satzung auf andere Vereinsorgane übertragen werden. *Scheffer* beschreibt ausführlich Gründe und Zuständigkeit sowie Formerfordernisse. Gemäß § 54 Nr. 4 BGB muss die Form der Einberufung in der Satzung festgelegt werden, hier können Schriftform, Textform und andere Formen geregelt werden, wobei bei Schrift- und Textform die Einberufung beim Mitglied zugehen muss (§ 130 BGB), bei anderen Formen die Möglichkeit geboten werden muss, dass die Mitglieder sich selbst ohne größeren Aufwand Kenntnis von der Mitgliederversammlung verschaffen. Hieran anknüpfend beschreibt *Scheffer* Inhalte, insbesondere Bekanntgabe von Ort und Zeit sowie Frist und Tagesordnung der Einberufung. Ist eine Satzungsänderung geplant, genüge es nicht, „Satzungsänderung“ als Tagesordnungspunkt in die Einberufungsmitteilung aufzunehmen. Es müsse vielmehr aus der Tagesordnung hervorgehen, welche Bestimmungen der Satzung geändert werden sollen. Auch bei geplantem Ausschluss eines Mitglieds oder der Verhängung

einer Vereinsstrafe müsse der Tagesordnungspunkt ausdrücklich bezeichnet sein. Fehle diese Aufnahme in die Tagesordnung, sei bspw. der Ausschluss eines Mitglieds nichtig. Sobald den Mitgliedern die Tagesordnung mitgeteilt wurde, trete eine Sperre für die Aufnahme weiterer Beschlussgegenstände in die Tagesordnung ein. Von diesen und weiteren Ordnungsmäßigkeitsvoraussetzungen unterscheidet *Scheffer* sodann die Beschlussfassung bzw. Beschlussfähigkeit der Mitgliederversammlung. Grundsätzlich entscheide gemäß § 32 Abs. 1 S. 3 BGB die Mehrheit der abgegebenen Stimmen, hier könne die Satzung unterschiedliche Mehrheitsanforderungen vorsehen. Allerdings kann die Änderung der Satzung eines Vereins dahingehend, dass es zur Änderung des Vereinszwecks nicht der Zustimmung aller Mitglieder bedarf (wie es in § 33 Abs. 1 S. 2 BGB vorgesehen ist), nur mit Zustimmung aller Mitglieder beschlossen werden (so kürzlich *OLG München, Beschl. v. 21.6.2011 – 31 Wx 168/11*). Auch könne die Satzung die Beschlussfähigkeit von der Anwesenheit einer bestimmten Mindestanzahl von Mitgliedern oder von anderen Anforderungen abhängig machen (der einschlägige § 32 BGB ist gemäß § 40 BGB dispositiv). Hinsichtlich der Abstimmung bestünden keine gesetzlichen Vorgaben. Bei der Besetzung von Ämtern habe grundsätzlich eine Einzelwahl zu erfolgen. Blockwahlen seien nur zulässig, wenn sie in der Satzung ausdrücklich zugelassen sind (s. dazu *OLG Bremen, Beschl. v. 1.6.2011 – 2 W 27/11*, in diesem Heft S. 134). Um vom Registergericht anerkannt zu werden, bedürfe es nach § 67 BGB eines urkundlichen Nachweises über die Annahme der Wahl, weswegen die Wahldurchführung sorgfältig protokolliert werden müsse. Verletzten Beschlüsse zwingende gesetzliche Bestimmungen, seien diese nichtig, bei Verstößen gegen nicht zwingendes Recht sei der Beschluss hingegen gültig, wenn nachgewiesen werde, dass der Beschluss nicht auf dem Mangel beruhen könne.

Simone Scheffer, Fallstricke bei der Einberufung und Durchführung von Mitgliederversammlungen, DStR 2011, S. 2053-2057.

Stiftungsrecht

Attraktivität eines Stiftungsstandortes

Schönenberg und *v. Schnurbein* identifizieren die für die Wahl eines Stiftungsstandortes relevanten Kriterien und vergleichen anlässlich der jüngsten Rechtsänderungen die rechtlichen Rahmenbedingungen für gemeinnützige Stiftungen in Deutschland, Österreich, Liechtenstein und der Schweiz. Sie halten fest, dass es zwar primär steuerrechtliche Bestimmungen sind, welche auf die Wahl eines Stiftungsstandortes Einfluss nehmen. Daneben werde die Attraktivität eines Stiftungsstandortes maßgeblich durch außersteuerliche Aspekte bestimmt. Die Autoren analysieren daher nicht nur das jeweilige nationale Steuerrecht, sondern auch die bei der Errichtung der Stiftung einzuhaltenen zivilrechtlichen Vorgaben, die Struktur und Kompetenz der Stiftungsaufsicht, die Gestaltungs- und Zweckänderungsmöglichkeiten des Stifters und die Regelungen zu Rechnungslegung und Prüfung. Sie kommen zu dem Ergebnis, dass das deutsche Recht für den Stifter bzw. Spender durch die vereinheitlichte und auf 20% des steuerbaren Einkommens angehobene Höchstgrenze für den Spendenabzug sowie die Abzugsfähigkeit von Vermögensstockspenden steuerlich vorteilhaft ist, während aus Sicht der Stiftung das liechtensteinische Recht besonders attraktiv ist, da es für alle Stiftungen einen reduzierten Körperschaftsteuersatz vorsieht und gemeinnützige Stiftungen sogar vollständig von der Körperschaftsteuer befreit. Dabei gehen die Autoren nicht darauf ein, dass dies für

das deutsche Recht wegen § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ebenso gilt. *Schönenberg* und *v. Schnurbein* halten zutreffend fest, dass die Vorschriften des BGB über die Rechnungslegung von Vereinen für Stiftungen entsprechend anwendbar sind. Sie übersehen dabei allerdings, dass nicht nur in Liechtenstein, sondern auch in Deutschland nicht gewerblich tätige Stiftungen nur geringen Rechnungslegungsvorschriften unterworfen sind (§§ 86 S. 1, 27 Abs. 3, 666, 259, 260 BGB). Da Ausschüttungsverpflichtungen für die Stiftung einerseits einen gewissen Druck zur Wirtschaftlichkeit erzeugen, fehlende Ausschüttungsquoten aber davon abhalten können, risikoreiche Investitionen zu tätigen, vergleichen *Schönenberg* und *v. Schnurbein* auch die jeweiligen nationalen Vorgaben zur Ausschüttung von Stiftungsmitteln. Sodann erläutern die Autoren die Vorschriften zur Mindesthöhe des Stiftungsvermögens, die unter dem jeweiligen Recht zulässigen Stiftungszwecke und vergleichen die unterschiedlichen Aufsichtsregime und deren Kontrollumfang. Sie schließen ihren Beitrag mit dem Fazit, dass die in Österreich und Liechtenstein privatnützige Stiftungen in den Fokus der Gesetzgebung gestellt wurden, während für gemeinnützige Stiftungen die rechtliche Lage in Deutschland und der Schweiz attraktiver ist. Dabei biete Deutschland aufgrund der höheren Abzugsmöglichkeiten steuerrechtlich die besseren Rahmenbedingungen, die Schweiz gewähre dem Stifter dagegen zivilrechtlich größere Gestaltungsfreiheit bei der Errichtung und Verwaltung seiner Stiftung.

Daniela Schönenberg/Georg v. Schnurbein, Was macht die Attraktivität eines Stiftungsstandortes aus?, ZStV 2011, S. 87-94. Siehe zur liechtensteinischen Familienstiftung auch: Thomas Hosp/Matthias Langer, Die liechtensteinische Familienstiftung: Nischenprodukt oder ernstzunehmende Alternative für den deutschen Investor?, BB 2011, S. 1948-1954.

Schutz des Vermögens von Familienstiftungen vor dem Zugriff von Gläubigern der Begünstigten

Nach der Erbschaftsteuerreform kann unternehmerisches Vermögen nahezu erbschaft- und schenkungsteuerfrei auf eine Familienstiftung übertragen werden. Der sich ergebende Konflikt aus der gewollten gesicherten Rechtsposition der auf ihren Pflichtteil verzichtenden Erben einerseits und der sogenannten asset protection zum Schutz vor Zugriff von Gläubigern andererseits widmet sich der Beitrag von *Feick* und *Thon*. Sie wollen die Frage beantworten, ob es rechtlich zulässig ist, einen Rechtsanspruch für den Destinatär zu begründen, diesen jedoch für den Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Begünstigten auszuschließen. Die Möglichkeiten der Gestaltung der Destinatärsstellung in der Familienstiftung schildern *Feick/Thon* wie folgt: Eine Möglichkeit sei, den Destinatären einen klagbaren Anspruch auf Zuwendung der Stiftungserträge einzuräumen. Die Zulässigkeit dieser Variante werde von Rechtsprechung und Lehre kaum bestritten. Werde der Destinatär namentlich genannt oder erlaubten objektive Kriterien der Stiftungssatzung kein Ermessen des entscheidungsbefugten Stiftungsorgans, ergebe sich hieraus ein Rechtsanspruch auf entsprechende Stiftungsleistungen. Kein Rechtsanspruch ergibt sich, wenn die Auswahl des Destinatärs und die Höhe der Stiftungsleistung nach der Stiftungssatzung im Ermessen eines oder mehrerer Stiftungsorgane liegt. Die Pfändung von Destinatärsrechten sei immer dann möglich, wenn sie einen Leistungsanspruch begründeten (Forderungspfändung nach § 194 Abs. 1 BGB, §§ 828 ff. ZPO). Zwar kämen dem jeweils begünstigten Destinatär die Pfändungsschutzvorschriften der §§ 850b Abs. 1 Nr. 3, 851 ZPO zugute, diese führten aber nicht zu einem absoluten Pfändungsschutz.

Um diesem Problem zu begegnen, überlegen *Feick/Thon* ob es sinnvoll sein kann, Begünstigte in der sogenannten Ermessensstiftung zu Vorstandsmitgliedern zu machen. Dies habe den Vorteil, dass die Begünstigten selbst entscheiden könnten, wann ihr Vermögen von Pfändung bedroht ist und die Leistungen entsprechend anpassen könnten. Diese Gestaltung gebe allerdings Raum für Missbrauch und habe nur aus Sicht der asset protection Vorteile. Des Weiteren prüfen die Autoren, ob es sittenwidrig ist, wenn der bestehende Rechtsanspruch für den Fall ausgeschlossen wird, dass der Destinatär insolvenzgefährdet ist. Eine solche Klausel sei häufig (und nach der Rechtsprechung des BGH wirksam) bei Schenkungsverträgen zu finden. Der Beschenkte erwerbe den Schenkungsgegenstand dann mit dieser Einschränkung. Anders stelle sich die Situation bei gesellschaftsrechtlichen Abfindungsklauseln dar. Diese seien dann sittenwidrig, wenn allein darauf abgezielt werde, den Geschäftsanteil in der Hand des Pfändungsgläubigers wirtschaftlich auszuhöhlen. Werde ein Ausschluss bzw. eine Kürzung des Abfindungsanspruch auch in anderen Konstellationen geregelt, müssten Gläubiger und Schuldner diese hinnehmen. Aus diesen Überlegungen schließen die Autoren, dass jedenfalls dann keine Bedenken gegen den Ausschluss von Leistungsansprüchen bei Familienstiftungen bestehen, wenn der Anspruchsausschluss für eine Vielzahl von Fällen (als Beispiele werden u.a. Drogenabhängigkeit und Eingehung einer Ehe ohne Ehevertrag genannt) gelten soll. Für den Fall der ausschließlichen Versagung von Leistungsansprüchen bei Insolvenz des Destinatärs vertreten die Autoren die Ansicht, dass das Schenkungsrecht dem Stiftungsrecht näher und daher auch dies möglich sei. Denn ein Destinatär habe im Gegensatz zu einem Gesellschafter keine Teilhabe am Vermögen und auch kein Mitspracherecht bei der Vermögensverwaltung. Dem Destinatär werde ein Vermögensvorteil gewährt, auf den er erst durch die Stiftungssatzung einen Anspruch erwirbt, der von Anfang an mit der Belastung des Anspruchsausschlusses entstehe und nicht wegen Gläubigerbenachteiligung unzulässig sei. *Feick* und *Thon* empfehlen allerdings, zur Vermeidung des Einwands des Verbots der Gläubigerbenachteiligung den Destinatärsanspruch auch für andere Fallkonstellationen auszuschließen bzw. zu beschränken.

Martin Feick/Leopold Thon, Schutz des Vermögens von Familienstiftungen vor dem Zugriff von Gläubigern der Begünstigten, ZEV 2011, S. 404-407.

Steuerrecht

Schenkungssteuerpflicht bei Übertragung von Vermögen einer rechtsfähigen Stiftung auf eine von ihr gegründete rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts

In seinem Urteil vom 13.4.2011 entschied der BFH (II R 45/09), dass die Übertragung von Vermögen einer rechtsfähigen Stiftung auf eine von ihr gegründete rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts unabhängig von den damit verfolgten Zielen und den der neuen Stiftung nach ihrer Satzung obliegenden Aufgaben der Schenkungssteuer unterliegt. Im zu Grunde liegenden Sachverhalt hatte eine Stiftung eine atypische stille Beteiligung an einer GmbH & Co. KG auf die Klägerin, eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts, übertragen. Streitentscheidend war die Frage, ob darin ein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 1 ErbStG zu sehen sei. Die Klägerin brachte dagegen insbesondere vor, dass ihr Vermögen einer auf

den mutmaßlichen Stifterwillen zurückzuführenden dauerhaften Zweckbindung unterliege und die Vermögensübertragung durch die Stiftung auf dieser Grundlage von der Stiftungsaufsicht genehmigt worden sei. Im Übrigen könne für sie nichts anderes gelten als für unentgeltliche Übertragungen durch Körperschaften des öffentlichen Rechts, die gerade nicht der Schenkungsteuer unterliegen. Der BFH stellte in dem Verfahren klar, dass Stifter nicht nur eine lebende natürliche Person, sondern auch eine juristische Person und somit auch eine rechtsfähige Stiftung sein kann. Die Verwendung des Begriffs „Stiftungsgeschäft unter Lebenden“ in § 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 1 ErbStG dient der Abgrenzung zu dem nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer unterliegenden Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung. Der BFH sah damit alle Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt. Außerdem sei die unterschiedliche schenkungsteuerrechtliche Behandlung von Kapitalgesellschaften einerseits und rechtsfähigen Stiftungen andererseits gerechtfertigt, da Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern gehören, während eine behördlich anerkannte Stiftung eine mit eigener Rechtsfähigkeit ausgestattete juristische Person ist, die eine selbstständige, nicht an Personen gebundene Vermögensmasse mit eigener Vermögenszuständigkeit bildet. Offen lässt der BFH die Frage, wie es schenkungsteuerrechtlich zu beurteilen ist, wenn eine rechtsfähige Stiftung durch die Aufsichtsbehörde gegen den Willen ihrer Organe gezwungen wird, eine weitere rechtsfähige Stiftung zu gründen und mit Vermögen auszustatten.

BFH, Urt. v. 13.4.2011 – II R 45/09

Umsatzsteuer bei mehreren Leistungen an Mitglieder einer Seniorengemeinschaft

In seinem Urteil vom 4.5.2011 entschied der BFH (XI R 35/10), dass Vermietungsleistungen und individuell angepasste Pflegeleistungen, die ein Unternehmer aufgrund getrennter Verträge gegenüber Senioren im Rahmen einer Seniorenwohngemeinschaft erbringt, umsatzsteuerrechtlich nicht als einheitliche Leistung zu qualifizieren sind, sondern als eigenständige und selbstständige Leistungen gesonderter Beurteilung unterliegen. Der Kläger betrieb eine Seniorenwohngemeinschaft. Gegenüber den Bewohnern erbrachte er neben der Wohnraumüberlassung auch Haushalts-, Betreuungs- und Pflegeleistungen. Mit dieser umfassenden Betreuung wurde auch geworben. Das Finanzamt sah in diesen einzelnen Leistungen eine einheitliche, selbstständige Leistung und unterwarf diese dem Regelsteuersatz, anstatt für die Wohnraumüberlassung und die Pflegeleistungen eine Umsatzsteuerbefreiung anzunehmen. Zwar seien die Leistungen in eigenständigen, entgeltlichen Verträgen vereinbart worden, allerdings müsse auch auf die Interessenlage der Beteiligten abgestellt werden. Die Bewohner des Heims erwarteten durch die Kopplung von Unterbringung, Haushaltsführung, Aufsicht, Pflege und medizinische Versorgung eine einheitliche und umfassende Leistung. Bei der Gesamtleistung handele es sich um eine einzige untrennbare wirtschaftliche Einheit, für die eine Steuerbefreiung der einzelnen Leistungen nicht in Betracht komme. Entgegen dieser Auffassung stellte der BFH maßgeblich auf die vertragliche Trennung der unterschiedlichen Leistungen mit gesonderter Entgeltvereinbarung ab. Dies leitet er auch aus dem EuGH-Urteil in Slg. 2009 – I-4983 ab. Die Leistungen waren klar voneinander trennbar und der Mieter sei nicht verpflichtet gewesen, auch die Pflege oder andere Leistungen des Klägers in Anspruch zu nehmen. Dies zeige sich besonders deutlich an den unterschiedlichen Kündigungsfristen in den Einzelverträgen. Außerdem standen die Leistungen weder im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung, noch waren sie so miteinander verbunden,

dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Einheit bildeten, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Um die Umsatzsteuerbefreiung für die Überlassung von Wohnraum und das Erbringen von Pflegeleistungen im Rahmen von betreutem Wohnen zu gewährleisten, ist auf Basis dieses Urteils auf eine ausdifferenzierte Vertragsgestaltung zu achten.

BFH, Urt. v. 4.5.2011 – XI R 35/10

Betrügerischer Vereinsvorstand / Steuerbarkeit von Provisionserlösen

Der 1. Strafsenat des BGH hatte sich im vorliegenden Fall mit dem Urteil des LG Augsburg vom 12.1.2011 – 10 KLS 507 Js 104806/09, mit dem es den Angeklagten zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren verurteilt hatte, auseinandersetzen. Der Angeklagte war alleiniger Vorstand des Bundes für Kinderhilfe e.V. (BfK). Er hatte Spendenwerbung mit „nicht vollumfassend die Realität widerspiegelnden Behauptungen“ betrieben, u.a. hatte er behauptet, der BfK vermittele für 30,- EUR pro Monat Patenschaften für hilfsbedürftige Kinder in der dritten Welt. Das auf diese Weise eingeworbene Geld hatte er überwiegend auf Konten des BfK belassen. Das LG Augsburg kam zu dem Ergebnis, dass der Angeklagte handelte, um dem BfK eine nicht nur vorübergehende Einnahmequelle zu verschaffen und sodann mit dem Geld – auf das er jederzeit und uneingeschränkt Zugriff hatte – nach eigenem Gutdünken zu verfahren. Hierdurch habe er das Regelbeispiel des § 263 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 StGB verwirklicht und daher besonders schwere Fälle des Betrugs begangen. Da er nach den Feststellungen des LG Augsburg auch in der Absicht handelte, eine große Anzahl von Menschen in mehr als den 123 festgestellten Einzelfällen in die Gefahr des Verlustes von Vermögenswerten zu bringen, habe er auch das Regelbeispiel des § 263 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 StGB verwirklicht. Des Weiteren hatte der Angeklagte eine von ihm im Februar 2008 privat für 175.000 EUR ersteigerte, überwiegend marode und unbewohnbare und für die Zwecke des Vereins ungeeignete Immobilie im Dezember 2008 für 230.000 EUR an den Verein veräußert, wobei er sich ein vom Gericht in Höhe von 45.000 EUR beziffertes Wohnrecht vorbehalten hatte, wodurch er sich der Untreue strafbar gemacht habe. Da die Vorinstanz prozessual zulässiges Verteidigungsverhalten strafschärfend berücksichtigt hatte und die Höhe des dem geschädigten Verein tatsächlich verbliebenen Schadens unklar geblieben sei, hob der BGH das Urteil – allerdings nur im Strafausspruch – auf und verwies die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung zurück. Er weist allerdings darauf hin, dass die Verhängung noch geringerer Einzelstrafen (zehn Monate) angesichts des festgestellten Tatbildes und der Verwirklichung von zwei Regelbeispielen des § 263 Abs. 3 StGB wenig nahe liegend erscheine.

Mit der Frage, ob Provisionen aus einer Mitgliederwerbung zugunsten ausländischer Vereine (Tierhilfswerke in Österreich und den Niederlanden) steuerbar und steuerpflichtig sind, befasste sich das FG Niedersachsen (Urt. v. 2.9.2010 – 5 K 95/06). Es stellte fest, dass es für die Steuerbarkeit nicht darauf ankomme, ob das zugrunde liegende Rechtsverhältnis des jeweiligen Tierhilfswerks zu seinen Mitgliedern umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig ist (vgl. EuGH, Urt. v. 27.5.2004 – C -68/03 [Lipjes]). Die Vermittlungstätigkeit habe einen eigenen Gehalt und werde gesondert und unabhängig von der Tätigkeit besteuert, der es diene. Im entschiedenen Fall scheiterte die Steuerbarkeit der Provisionserlöse daran, dass die Umsätze für die X-AG vermittelt wurden, die ihren Sitz in der Schweiz hat. Hierfür sei § 3a Abs. 2 Nr. 4 S. 1 UStG einschlägig mit der Folge, dass sich der Ort der Vermittlungsleistung nicht in Deutschland, sondern am Sitz der X-AG in der Schweiz befand, so dass die Vermittlungsleistung

in Deutschland nicht steuerbar ist. Auf die Frage, ob im Streitfall die Befreiungsvorschriften des § 4 Nr. 5 Buchst. c. bzw. § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG einschlägig sind, kam es demgemäß nicht mehr an.

BGH, *Beschl. v. 7.9.2011 – 1 StR 343/11*

FG Niedersachsen, *Urt. v. 2.9.2010 – 5 K 95/06 (Revision anhängig, Az. BFH XI R 30/10)*

Glücksspiele bei Vereinsveranstaltungen

In seinem Beitrag behandelt *Kitzmann* die Genehmigungsvoraussetzungen von Glücksspielen bei Vereinen, insbesondere bei der Durchführung einer Tombola für Vereinsfeste. Als Grundlage seines Beitrags geht er zunächst auf die Definition von Glücksspiel nach dem Glücksspielstaatsvertrag ein. Dabei zeigt er die wesentlichen Faktoren Entgelt, Einsatz, Zufall und Öffentlichkeit sowie die beiden Formen des Glücksspiels – Tombola und Lotterie – auf. Er stellt klar, dass bei der Veranstaltung von Glücksspielen stets eine Erlaubnis erforderlich ist und macht die strafrechtlichen, steuerrechtlichen, zivilrechtlichen und verwaltungsrechtlichen Folgen des Fehlens einer solchen Genehmigung deutlich. Dabei weist er insbesondere auf die Strafbarkeit gemäß § 287 StGB hin, woraus auch eine zivilrechtliche Unwirksamkeit aller geschlossenen Verträge folgt. *Kitzmann* geht dann auf die konkreten Genehmigungsvoraussetzungen für eine Veranstaltung von Glücksspielen ein. Die Mindestvoraussetzungen sind dabei im Glücksspielstaatsvertrag festgelegt. Konkretisierende Anforderungen finden sich jedoch in den Ausführungsgesetzen der einzelnen Länder. Es folgt eine ausführliche Darstellung der Anforderungen aller einzelnen deutschen Bundesländer mit ihren Besonderheiten. Bei dieser Betrachtung zeigt sich, dass die einzelnen Ausführungsgesetze teilweise erheblich von dem Glücksspielstaatsvertrag abweichen, sodass stets das jeweils geltende Landesgesetz hinzugezogen werden muss. Nach *Kitzmann* stellt die Anmeldung einer Vereinstombola keine unüberwindbare Hürde dar und ist vor dem Hintergrund der aufgezeigten Konsequenzen stets erforderlich. Er weist ferner darauf hin, dass es sich empfiehlt, die Entwicklungen zur Neufassung des Staatsvertrages, welcher Ende 2011 ausläuft, zu beobachten. Weitreichende Änderungen erwartet er im Bereich von Glücksspiel bei Veranstaltungen allerdings nicht.

Lars Michael Kitzmann, *Ungeahnte Gratwanderung zwischen organisierter Kriminalität und Gemeinnützigkeit, ZStV 2011, S. 94-99.*

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftungen

Immer häufiger werden von der Finanzverwaltung und auch der Rechtsprechung Zusendungen durch Unternehmen an gemeinnützige Stiftungen als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt. Die Entwicklung stellt *Wagner* zunächst dar und untersucht dann in einer eigenen rechtlichen Würdigung, ob und inwieweit eine solche Annahme rechtlich haltbar ist. Er geht dabei ausführlich auf die Kriterien der verdeckten Gewinnausschüttung ein und untermauert diese mit verfassungsrechtlichen Überlegungen. Die aktuelle Praxis erwecke den Eindruck, dass für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung an eine Stiftung allein die ideelle Nähe eines der Anteilseigner zur empfangenden Stiftung ausreiche. Auf dieser Grundlage werde die Spende als verdeckte Gewinnausschüttung zum Regelfall. Das Gesetz geht jedoch in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG im Grundsatz von der Abziehbarkeit von Spenden an gemeinnützige Stiftungen aus. Im Körperschaftsteuerrecht stellt die verdeckte Gewinnausschüttung grundsätzlich die Ausnahme dar. Die aktuelle Praxis bei

Unternehmensspenden führe zu einer Umkehrung dieses Regelausnahme-Verhältnisses zwischen Spende und verdeckter Gewinnausschüttung und zu einem Auseinanderdriften des § 10b EStG und § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Die faktische Schaffung der verdeckten Gewinnausschüttung als Regelfall durch die Rechtsprechung und Verwaltung entbehre ferner den Anforderungen einer Art. 20 Abs. 3 GG entsprechenden Gesetzesgrundlage. Um dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz zu genügen, müssten überzeugende Kriterien für eine verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftungen geschaffen werden. Dies ist Rechtsprechung und Finanzverwaltung in ihrer aktuellen Praxis noch nicht gelungen und wird von *Wagner* für die Zukunft gefordert.

Klaus-R. Wagner, *Wider die These der verdeckten Gewinnausschüttung von Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftungen, DStR 2011, S. 1594-1599.*

Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Destinatäre bei Stiftungsauflösung

Nach Auffassung des BMF stellen „Leistungen anlässlich der Auflösung einer Stiftung“ Leistungen auf Grund einer Auflösung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 Hs. 2 i.V.m. Nr. 2 EStG dar. Dies hat zur Folge, dass diese Leistungen beim Empfänger als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern sind. Da die Auflösung einer Stiftung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG als eine Schenkung unter Lebenden behandelt wird und somit schenkungsteuerpflichtig ist, führt diese Rechtsauffassung zu einer doppelten Besteuerung der Destinatäre. *Desens* und *Hummel* nehmen das BMF-Schreiben (BMF IV B 7 - S 2252 - 4/06) vom 27.6.2006, BStBl. I 2006, 417, zum Anlass, sich mit der steuerrechtlichen Qualifikation dieser Einnahmen auseinanderzusetzen. Sie betonen zunächst, dass Doppelbesteuerungen von der Rechtsordnung nicht generell ausgeschlossen sind und leiten sodann her, dass Erbschaft- und Schenkungsteuer einerseits, die Einkommensteuer andererseits an unterschiedliche Gegenstände der Leistungsfähigkeitssteigerung anknüpfen und ein Akt der Vermögensmehrung daher nicht diese beiden Steuerarten zugleich verwirklichen kann und sehen dieses Ergebnis auch durch verfahrensrechtliche Überlegungen bestätigt. Indem aber Ausschüttungen an Destinatäre anlässlich einer Stiftungsauflösung doppelt besteuert würden, werde gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit verstoßen, was mangels Rechtfertigung zum Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG führe. Um den aufgezeigten Gleichheitsverstoß zu vermeiden, untersuchen *Desens* und *Hummel* sodann, ob die einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich sind. Aufgrund des eindeutigen Wortlautes des § 7 Abs. 1 Nr. 9 EStG könne dessen Tatbestand nicht im Wege der Auslegung dahingehend reduziert werden, dass lediglich nicht von § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 Hs. 2 i.V.m. Nr. 2 EStG erfasste Ausschüttungen schenkungsteuerpflichtig sein sollen. In der einkommensteuerrechtlichen Regelung werden jedoch zwei Anknüpfungspunkte für eine Auslegung gesehen, die Leistungen an Destinatäre bei Auflösung einer Stiftung nicht der Einkommensteuer unterwerfen. So halten die Autoren es für möglich, Stiftungsleistungen generell deren wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit Gewinnausschüttungen abzusprechen und derartige Leistungen als von § 22 Nr. 1 S. 2 lit. a EStG erfasst zu sehen. Eine weitere Möglichkeit zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung sehen *Desens* und *Hummel* darin, lediglich bei laufenden Leistungen von Stiftungen § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG anzuwenden, nicht aber bei Ausschüttungen im Rahmen einer Stiftungsauflösung. Derartige Leistungen sollten wirtschaftlich nicht mit einer bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft erfol-

genden Totalausschüttung, sondern mit einer Schenkung des gesamten Stiftungsvermögens an die Destinatäre vergleichbar sein. Obwohl *Desens* und *Hummel* die erste von ihnen aufgezeigte Lösung favorisieren, halten sie beide Wege für geeignet, um § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG verfassungskonform auszulegen und eine Doppelbesteuerung der Destinatäre bei der Auflösung einer Stiftung zu vermeiden.

Marc Desens/David Hummel, Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Destinatäre bei der Auflösung einer Stiftung mit Einkommen- und Schenkungsteuer, DStZ 2011, S. 710-719.

Reformvorschlag für den Spendenabzug – mehr Gerechtigkeit und Transparenz bei gleichzeitiger Nettoentlastung des Staatshaushalts

Kernelement der deutschen Spendenförderung ist der Spendenabzug, durch den die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer verringert und die Einkommensteuerschuld reduziert wird. Würde der Staat zukünftig auf diese steuerliche Förderung verzichten, würde dies die Steuereinnahmen des Staates erhöhen und könnte zu einer Konsolidierung des Haushaltes beitragen. Zugleich könnte dies jedoch zur Folge haben, dass die Spendentätigkeit der Steuerzahler zurückgeht und der Staat nunmehr die bislang durch Spenden finanzierten Leistungen durch eigene Ausgaben finanzieren muss. Um den Spendenabzug kritisch zu würdigen und seine Existenzberechtigung zu diskutieren, ist es daher erforderlich, diese Effekte genauer zu untersuchen. Mithilfe von Einkommensteuererklärungen von 1998 legen *v. Auer* und *Kalusche* eine Studie vor, die die Wirksamkeit der steuerlichen Spendenanreize und die aus einer Veränderung dieser Anreize resultierenden Folgen für den Staatshaushalt analysiert. Bereits in einem Beitrag von 2007¹ nehmen sie eine empirische Analyse des Spendenabzugs vor. An diese Ergebnisse knüpfen sie an, indem die Autoren ein Reformsystem entwerfen, dessen Einfluss auf den Haushalt möglichst verlässlich eingeschätzt werden kann. Die derzeitigen Regelungen über den Spendenabzug würden im progressiven Einkommensteuersystem dazu füh-

ren, dass Haushalten mit hohem steuerpflichtigen Einkommen pro gespendetem Euro eine höhere Subvention gewährt werde als vergleichbaren Haushalten mit geringerem steuerpflichtigem Einkommen. *v. Auer* und *Kalusche* unternehmen den Versuch, ein Steuerabzugsmodell zu entwerfen, das einkommensunabhängig einen gleich hohen Spendenpreis aufweist. Ihr Ansatz geht zurück auf einen Gedanken von *Paqué*, nach dem ein fester prozentualer Anteil der Spende als Steuerermäßigung gewährt werden solle. Neben einer gerechteren Behandlung der Steuerzahler habe dies den Vorteil, dass der Staat das Ausmaß der Subvention durch bloße Veränderung des Prozentsatzes, zu dem die Spende abzugsfähig ist, den jeweiligen finanziellen Bedürfnissen anpassen könne, ohne dass damit das Fördersystem grundlegend geändert oder abgeschafft werden müsse. Zudem biete ein derartiges System ein erhöhtes Maß an Transparenz, da jeder Steuerpflichtige seinen Spendenpreis leicht errechnen kann.

In ihrem Fazit halten die Autoren fest, dass ihre empirische Untersuchung verdeutlicht hat, dass es bei einem einheitlichen steuerlichen Abschlagssatz von 48% oder etwas mehr zu einer im Vergleich mit dem gegenwärtigen System erhöhten Nettoentlastung kommt und plädieren für die Einführung des von ihnen vorgestellten Reformsystems zu einem Abschlag in Höhe von mindestens 48% der steuerlich geltend gemachten Spenden.

Ludwig v. Auer/Andreas Kalusche, Steuerliche Spendenanreize: Ein Reformvorschlag, Jahrbuch für Wirtschaftswissenschaften, 61. Jahrgang 2010, S. 241-261.

¹ *v. Auer/Kalusche, Spendenaufkommen, Steueraufkommen und Staatsausgaben: Eine empirische Analyse*, in: *Walz/v. Auer/v. Hippel* (Hrsg.), *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, 2007, S. 13-86; siehe auch: *v. Auer, Philanthropie in der ökonomischen Theorie*, in: *Walz/Kötz/Rawert/Schmidt* (Hrsg.), *Non Profit Law Yearbook 2004, 2005*, S. 207-223.

Rechtsprechung

Vereinsrecht

Blockwahl des Vorstands eingetragener Vereine

BGB §§ 32 Abs. 1 S. 2, 33 Abs. 1, 40

1. Die Blockwahl eines Vorstandes ist ausgeschlossen, wenn die Vereinssatzung vorsieht, dass die Vorstandsmitglieder nacheinander zu wählen sind.

2. Wird die Absicht, die Vorstandswahl als Blockwahl durchzuführen, nicht in der Einladung zur Mitgliederversammlung angekündigt, liegt ein Einladungsmangel vor, der regelmäßig zur Nichtigkeit des Beschlusses führt.

OLG Bremen, Beschl. v. 1.6.2011 – 2 W 27/11

Tenor

[1] ...

Gründe

[2] ... Das Amtsgericht – Registergericht – hat zu Recht die Eintragung von Herrn W. als Vizepräsidenten im Vereinsregister abgelehnt, weil er nicht ordnungsgemäß gewählt worden ist:

[3] Nach der Satzung des Beschwerdeführers in der Fassung vom 09.10.2002 ist eine Blockwahl des Vorstandes nicht nur nicht vorgesehen, sondern ausgeschlossen. Für den Senat folgt dies aus 16.1 der Satzung, der die Wahl der sodann aufgezählten Vorstandsmitglieder „in folgender Reihenfolge“ vorschreibt, was zwingend zur Folge hat, dass die anschließend aufgeführten Posten nacheinander zu wählen sind.

[4] Eine Abweichung hiervon ist nur durch Satzungsänderung möglich. Ob diese im Grundsatz auch in Form eines „punktuellen“ satzungsändernden Beschlusses möglich ist (siehe BGH, *Entsch. v. 7.6.1993 – II ZR 81/92, BGHZ 123, 15, 19*), mag dahinstehen, weil nicht alle Voraussetzungen für einen satzungsändernden Beschluss erfüllt sind.

[5] Dabei weist der Beschwerdeführer zu Recht darauf hin, dass die Zulässigkeit eines solchen satzungsändernden Beschlusses nicht an der fehlenden Beschlusskompetenz der Mitgliederversammlung scheitert. Anders als in dem vom BayObLG entschiedenen Fall (*Beschl. v. 13.12.2000, 3Z BR 340/00, NJW-RR 2001, 537 f.*) hat die Satzung des Beschwerdeführers die Beschlusskompetenz für Satzungsänderungen bei der Mitgliederversammlung belassen, wobei nach 15.10 der Satzung eine 2/3 Mehrheit der anwesenden Mitglieder in gemäß § 40

BGB zulässiger Abänderung von § 33 Abs. 1 Satz 1 BGB erreicht. Dem hier interessierenden Beschluss haben alle anwesenden Mitglieder zugestimmt.

[6] Die Beschlussfassung leidet aber an einem Einladungsmangel, weil entgegen § 32 Abs. 1 Satz 2 BGB in der Einladung nur die Wahl des Vorstandes unter anschließender Aufzählung der zu wählenden Vorstandsmitglieder angekündigt wird, nicht dagegen die Absicht, dieses in Form der Blockwahl durchführen zu wollen. Die zu der Versammlung eingeladenen Mitglieder konnten daher davon ausgehen, dass die Wahl entsprechend den Regelungen der Satzung erfolgen und nicht in einer auf eine punktuelle Abänderung der Satzung hinauslaufenden Weise durchgeführt werde. Ist in der Einladung der Gegenstand der Beschlussfassung nicht oder so ungenau bestimmt, dass den Mitgliedern eine sachgerechte Vorbereitung der Versammlung und eine Entscheidung, ob sie an der Versammlung teilnehmen wollen, nicht möglich ist, so sind die auf der Versammlung gefassten Beschlüsse gemäß § 32 Abs. 1 Satz 2 BGB nichtig (siehe BGH NJW 2008, 69, 72f., Tz. 38 m.w.Nw.).

[7] Der Senat teilt auch nicht die Ansicht des Beschwerdeführers, dass dem Einladungsmangel die Relevanz des Verfahrensfehlers für die Ausübung der Mitwirkungsrechte durch ein objektiv urteilendes Verbandsmitglied abgesprochen werden kann. Die Tagesordnung ist für das Vereinsmitglied eine maßgebliche Informationsquelle für seine Entscheidung, ob er an einer Versammlung teilnehmen will (siehe BGH a.a.O., Tz. 44 m.w.Nw.). Der in der Satzung vorgesehene Wahlmodus ermöglicht zum einen konkurrierende und mehrfache Kandidaturen und gibt zum anderen den anwesenden Mitgliedern die Möglichkeit, durch ihr Wahlverhalten ihre Zustimmung oder Ablehnung zu einzelnen Kandidaten kundzutun. Bei der hier praktizierten Blockwahl wird dieses jeweils auf die einzelnen Posten bezogene Wahlverfahren vorverlegt auf die Auswahl der Kandidaten und die Zuordnung der Funktionen durch den „Gesamtwahlvorschlag“ und die wesentlichen Entscheidungen über die personelle Zusammensetzung des Vorstandes von der Mitgliederversammlung ausgelagert auf den amtierenden Vorstand, der den „Gesamtwahlvorschlag“ erstellt hat. Damit sind ganz wesentlich die Mitwirkungsrechte der Vereinsmitglieder betroffen, so dass der unterbliebenen Ankündigung der in Abweichung von der Satzung beabsichtigten Blockwahl eine die Nichtigkeit begründende Relevanz nicht abgesprochen werden kann.

Stiftungsrecht

Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO, wenn Stiftungszweck erst nach 8 Jahren erfüllt wird – kein Gewinnfeststellungsverfahren für eine rechtsmissbräuchlich gegründete Stiftung

§ 42 AO, § 179 Abs. 2 AO, § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO, § 180 Abs. 2 AO, § 15a EStG, § 15b Abs. 4 EStG, § 11 Abs. 2 S. 5 EStG, § 15 AStG, § 81 BGB, § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG

1. Ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO liegt vor, wenn bei der Gründung einer ausländischen Stiftung von vornherein beabsichtigt war, als Kommanditistin einer vermögensverwaltenden KG hohe Verluste zu erzielen und die Stiftung für längere Zeit (8 Jahre) auch nicht in der Lage ist, den Stiftungszweck zu erfüllen.

2. Zivilrechtlich liegt keine Familienstiftung vor, wenn beabsichtigt ist, den Stiftungszweck erst nach längerer Zeit (8 Jahre) zu realisieren und die „Stiftung“ in diesem Zeitraum mangels finanzieller Ausstattung auch hierzu nicht in der Lage ist.

3. Beteiligt sich eine solche „Stiftung“ an einer vermögensverwaltenden KG, so ist insoweit keine Gewinnfeststellung durchzuführen.

FG Baden-Württemberg, Urt. v. 30.3.2011 – 4 K 1723/09

Tatbestand

[1] Streitig ist in formeller Hinsicht, ob eine ausländische Stiftung und/oder der inländische Stifter in das Feststellungsverfahren einer Personengesellschaft aufzunehmen sind, in materiell-rechtlicher Hinsicht, ob eine Überschusserzielungsabsicht, ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten oder ein Steuerstundungsmodell vorliegt.

[2] An der Klägerin (KI), der am 27.07.2007 errichteten X GmbH & Co. KG, die ihren Sitz in Inland hat, ist die A.B. Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH mit Sitz in C (A.B.-GmbH) als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt. Kommanditisten sind die A.B. Stiftung (Stiftung) mit Sitz und Geschäftsleitung in D, Liechtenstein, mit einer Einlage i.H.v. EUR xx,xx Mio sowie der Geschäftsführer und alleinvertretungsberechtigter Gesellschafter der KI, E.F. mit einer Einlage i.H.v. EUR x.xxx. Geschäftsführer der A.B.-GmbH ist A.B. der bis zum 31.12.2009 im Inland wohnte und seit seiner Wohnsitzverlegung nach Österreich im Inland nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig ist, aber - nach seinem Vortrag - einen Rückzug nach Deutschland erwäge. Die A.B.-GmbH hatte nach dem Gesellschaftsvertrag - auf den verwiesen wird - keine Einlage zu entrichten (§ 2 Nr. 4), war am Ergebnis der KI nicht beteiligt, nahm auch weder an deren laufendem Verlust/Gewinn (§ 6 Nr. 2) noch an einem Liquidationsgewinn (§ 10 Nr. 3) teil und hat gem. § 14 Nr. 2 einen Freistellungsanspruch gegen die KI. Während des Bestehens der Gesellschaft sind keine Gewinnausschüttungen vorgesehen, sowie Entnahmen verboten (§ 8). Die KI wird mit Fälligkeit der in § 3 des Vertrags beschriebenen Anleihen aufgelöst (§ 9 Nr. 1 S. 1), d.h. am 30.11.2015. [...] Die Stiftung wurde am 2007 von A.B. mit einem Stiftungskapital i.H.v. CHF xx.xxx errichtet. Der Stiftungszweck ist die Verwaltung des Stiftungsvermögens, einschließlich der Beteiligung an in- und ausländischen Personen- und Kapitalgesellschaften, sowie die Ausreichung von Zuwendungen an den Stifter bzw. Familienmitglieder des Stifters. Außerdem bezweckt die Stiftung Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen. Die Stiftung betreibt kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe. Die Begünstigten und die Höhe der Begünstigungen der Stiftung werden in einem Reglement bestimmt. Nach dem Reglement sind 10 % des Gewinns der Stiftung für solche Einrichtungen bestimmt, die steuergünstige Zwecke gemäß der § 51 ff. AO verfolgen, wenn sie als besonders förderungswürdig gemäß § 10b EStG angesehen werden. Im Übrigen ist A.B. zu Lebzeiten allein begünstigt. Nach dessen Ableben sind seine beiden Kinder zu gleichen Teilen begünstigt. [...]

[5] A.B. gewährte am 28.11.2007 der Stiftung ein bis zum 31.12.2007 befristetes Darlehen i.H.v. EUR xx,xx Mio. mit der ausschließlichen Zweckbestimmung - Erwerb einer Beteiligung an der KI - wobei die Zinsen von 3,7 % p.a. zzgl. Zinseszins auf laufend bei Fälligkeit zu zahlen sind. Die Stiftung trat an A.B. sicherungshalber die Ansprüche der Stiftung auf das Auseinandersetzungsguthaben nach Auflösung der KI, sowie die Ansprüche auf den Gewinnanteil einschließlich Entnahmen aus der KI ab (§ 2 Nr.2.1). [...]

[6] A.B. gewährte der Stiftung zudem einen ebenfalls bis zum 31.12.2007 befristeten „Abrufkredit“ i.H.v. EUR xxx.xxx, mit den gleichen Zinskonditionen, Sicherheiten wie im Darlehensvertrag. [...]

[7] Die Stiftung zahlte bislang weder die Darlehenszinsen noch die Zinsen des Abrufkredits unter Hinweis auf die automatische Laufzeitverlängerungen (§ 1.2 Satz 2 des Darlehensvertrags sowie § 1.2. Satz 2 des Kreditvertrags). Zins, Zinsseszins und Tilgung sind endfällig.

[8] Die Kl schloss am 28.11.2007 mit der Y GmbH & Co. KG in J einen Darlehensvertrag. Der Nettodarlehensbetrag beträgt EUR xxx.xxx.xxx, der Bruttodarlehensbetrag (incl. des 5%igen Disagios i.H.v. EUR xx.xxx.xxx,xx) EUR xxx.xxx.xxx,xx. Die Laufzeit beträgt acht Jahre. Das Darlehen wurde am 30. November 2007 ausgezahlt. Es ist zur Rückzahlung i.H. des Bruttodarlehensbetrages am 30.11.2015 endfällig. Im ersten Jahr der Laufzeit wurden - bei einem Zinssatz von 3 1/6 % - vorschüssig am 30.11.2007 zahlbare Zinsen i.H.v. EUR xx,xx Mio fällig. Vom zweiten Jahr bis zum Tag der Endfälligkeit sind die Zinsen bei einem Zinssatz i.H.v. 4,275 % vorschüssig jeweils am 30.11. eines Jahres i.H.v. EUR xx.xxx.xxx fällig. Der letzte Zinszahlungstag ist der 30.11.2014. Die Summe aller Zinszahlungen beträgt - ohne Disagio - xxx.xxx.xxx EUR, die Gesamtsumme aller zu entrichtenden Zahlungen xxx.xxx.xxx,xx EUR. Der effektive Jahreszins beträgt 5,10 %. Bezüglich der Einzelheiten wird auf den Vertrag verwiesen.

[9] Ebenfalls am 28.11.2007 emittierte die Y & Co. Schuldverschreibungen an die Kl i.H. eines Gesamtnennbetrages von EUR xxx.xxx.xxx rückzahlbar am 30.11.2015 zum Nennbetrag. Sie sind jährlich mit einem festen Zinssatz i.H.v. 4,5 % p.a mit EUR xx.xxx.xxx zu verzinsen. Der Zins wird nachschüssig jeweils am 30.11. eines Jahres, das heißt erstmals am 30.11.2008, letztmals am 30.11.2015 gezahlt. Am Endfälligkeitstermin, dem 30.11.2015, erfolgt zusätzlich eine endfällige feste Bonuszahlung i.H.v. EUR x.xxx.xxx,xx plus EUR xx.xxx.xxx. Außerdem wird am Endfälligkeitstag ein variabler Bonuszins gezahlt, der sich auf eine Kaufoption auf dem Dow Jones EURO STOXX 50 Performance Index am Endfälligkeitstermin bezieht. [...] Dieser Emission lag der Zeichnungsschein der Kl - ebenfalls vom 28.11.2007 - zugrunde. Darin erklärte sich diese verbindlich damit einverstanden, dass die Zahlung des endfälligen festen Bonusbetrags nur bei Endfälligkeit 2015 gewährleistet ist und es bei einer vorzeitigen Rückzahlung der Namensschuldverschreibung zum völligen Ausfall dieses Bonusbetrags kommen kann. Auch erklärte sich diese verbindlich damit einverstanden, dass die Höhe der variablen Bonusverzinsung mit nicht vorhersehbaren Chancen und Risiken behaftet ist, es daher zum völligen Ausfall der variablen Bonusverzinsung kommen kann. [...]

[11] Die Stiftung ist 100%ige Gesellschafterin der am 23.Juni 2008 gegründeten W Ltd. (WL), mit Sitz auf den British Virgin Islands, deren Rechtsform in etwa einer GmbH entspricht. [...] Mit „Einbringungsvertrag im Rahmen einer verdeckten Einlage“ vom 10./12.November 2008 brachte die Stiftung ihre Beteiligung an der Kl ohne Gegenleistung im Wege der (verdeckten) Einlage - mit schuldrechtlicher Wirkung auf den 31.12.2008 - in die WL ein. Der Vorgang wurde am 17.12.2008 ins Handelsregister eingetragen. [...]

[14] Die Kl begehrt in der im Mai 2008 abgegebenen Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung (F-Erklärung) 2007 negative Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. xx.xxx.xxx EUR festzustellen und wie folgt zu verteilen:

[15] [...] Stiftung (§ 15 Abs.1 AStG: Stifter) -/- xx.xxx.xxx,xx EUR [...]

[16] Unter anderem machte die Kl Zinsaufwendungen, Disagio i.H.v. xx.xxx.xxx,xx EUR, Sonderwerbungskosten der Stiftung (Stiftungshonorar und Administrationskosten) i.H.v. x.xxx,xx EUR sowie Sonderwerbungskosten des A.B., Rechtsberatungskosten i.H.v. xxx.xxx EUR geltend. [...]

[17] Das Finanzamt (FA) - der Beklagte (Bekl) - lehnte im nach § 164 Abs.1 AO ergangenen Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15b Abs.4 EStG (F-Bescheid) vom 31.07.2008 die Einbeziehung von A.B. in das Feststellungs- (F-) Verfahren ab, da dieser nicht an der Kl beteiligt sei. Auch die Gesamteinkünfte der Stiftung könnten im Verfahren nicht ermittelt und festgestellt werden, so dass keine Zurechnung nach § 15 AStG erfolgen könne. Diese sei beim Wohnsitzfinanzamt des Stifters zu beantragen. Auch der Stiftung seien keine Einkünfte zuzurechnen, da diese nicht im Inland steuerpflichtig sei.

[18] Mit dem zulässigen Einspruch beehrte die Kl, wie beantragt festzustellen, sowie keine Feststellungen zu verrechenbaren Verlusten nach § 15b Abs.4 EStG zu treffen. Der Einspruch hatte insoweit Erfolg, als das FA im Änderungsbescheid vom 02.01.2009 nicht mehr von der Anwendbarkeit des §15b Abs.4 EStG ausging. Im Übrigen wies es den Einspruch mit Entscheidung vom 11.03.2009 als unbegründet zurück. Die Stiftung könne nicht in das F-Verfahren aufgenommen werden, da sie nicht steuerbare Einkünfte erziele. Eine Einbeziehung von A.B. sei mangels Beteiligung an der Kl nicht möglich. Einer Zurechnung des Einkommens der Stiftung nach § 15 Abs.1 S.1 AStG stehe die neue Regelung des § 15 Abs.7 AStG - „Das nach Absatz 1 zuzurechnende Einkommen ist in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Ergibt sich ein negativer Gesamtbetrag, entfällt die Zurechnung. § 10d EStG ist entsprechend anzuwenden“ - entgegen. Diese - durch das JStG 2009 vom 19.12.2008, BStBl I 2009, 2794 - eingefügte Regelung sei nach § 21 Abs. 18 AStG in allen Fällen anzuwenden, in denen die ESt und KSt noch nicht bestandskräftig seien, also auch im Streitfall.

[...]

Entscheidungsgründe

[92] Die Klage ist unbegründet.

[93] I. Sowohl der Hauptantrag der Kl - Einbeziehung von A.B. in das F-Verfahren - als auch der Hilfsantrag - Einbeziehung der „Stiftung“ in das F-Verfahren, sowie die Hilfsanträge Nr. 3 und 4 - Feststellung eines (nur) verrechenbaren Verlustes für A.B., hilfsweise der „Stiftung“ unter Einbeziehung in das F-Verfahren sind unbegründet.

[94] Das FA hat diese Begehren im Ergebnis zurecht abgelehnt.

[95] 1. Die vorliegende Gesamtkonzeption stellt einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO in der bis zum 28.12.2007 geltenden Fassung dar. Nach Art. 97 § 7 des Einführungsgesetz zur Abgabenordnung ist § 42 AO in der Fassung des Artikels 14 des Gesetzes vom 20.Dezember 2007 (BGBl I S. 3150) ab dem 1.1.2008 für Kalenderjahre, die nach dem 31.Dezember 2007 beginnen, anzuwenden. Für Kalenderjahre, die - wie vorliegend - vor dem 1.Januar 2008 liegen, ist § 42 AO in der am 28.Dezember 2007 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden.

[96] Nach § 42 Abs.1 S.1 AO kann das Steuergesetz durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nicht umgangen werden. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten liegt dann vor, wenn eine Gestaltung gewählt wird, die - gemessen an dem erstrebten Ziel - unangemessen, also ungewöhnlich ist (BFH-Beschluss vom 29.11.1982 GrS 1/81, BStBl II

1983, 272, BFHE 137,433, juris), durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist und der Steuerumgehung dienen soll (Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, AO § 42 Rn. 25 und 33). Das Motiv der Steuerersparnis allein begründet noch keinen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (BFH, a.a.O. unter III. der Gründe). Die Kl weist daher zurecht darauf hin, dass das in der Mandats- und Vergütungsvereinbarung vom 28.06.2007 formulierte Ziel, vom Veräußerungsgewinn (ca. EUR xxx Mio.) des H.W ca. xx,x Mio. möglichst steueroptimiert zu investieren, als solches nicht ausreicht, einen Gestaltungsmissbrauch zu begründen.

[97] **a)** Die Gründung einer Personengesellschaft sowie einer Stiftung und deren Beteiligung an der Personengesellschaft sind zwar zivilrechtlich zulässige und daher auch nicht unübliche Gestaltungen. Vorliegend stellt aber die Gründung einer zivilrechtlich nicht bestehenden (vgl. unten 2.) „Stiftung“ gerade im Streitjahr einen ungewöhnlichen Weg zur Verfolgung des angeblichen Stiftungszwecks - Absicherung von A.B. und dessen Familienangehörige sowie (in geringem Umfang) die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke - dar. Da der Stiftungszweck frühestens im Jahre 2015 erfüllt werden sollte, bestand kein Anlass, schon im Streitjahr - also acht Jahre vor Erreichung des Zwecks - eine „Stiftung“ zu gründen. Hätte A.B. tatsächlich den vorgetragenen Stiftungszweck verfolgen wollen, so hätte er die „Stiftung“ im Streitjahr nicht mit lediglich xx.xxx CHF, sondern mit einem ausreichend hohen Kapital ausgestattet, sowie erst recht dafür gesorgt, dass daraus möglichst hohe Erträge erzielt werden.

[98] Darüber hinaus hätte sich die „Stiftung“ auch nicht in der vorliegenden Art und Weise an der Kl beteiligt. Bei einer Beteiligung der „Stiftung“ an einer KG - die unstreitig zulässig ist - hätte die „Stiftung“ ihre eigenen Ziele - zeitnahe Ertragsmaximierung unter Beachtung der Sicherheit der Beteiligung - verfolgt. Vorliegend wurde aber auf der Ebene der Kl und damit mittelbar bei der „Stiftung“ nicht diese Ziele verfolgt, sondern gerade das Gegenteil bezweckt. Im ersten Jahr - dem Streitjahr - wurde durch das Disagio (xx.xxx.xxx EUR) sowie die vorschüssig gezahlten Zinsen (xx.xxx.xxx EUR) ein hoher Verlust erzielt, in den Folgejahren (2008 - 2014) wurde (und sollte) bei den Zinsen dadurch ein „Nullsummenspiel“ arrangiert (werden), indem die Schuldzinsen sowie die Guthabenzinsen jeweils gleich hoch waren (bzw. sein werden) und es zudem durch die sonstigen Kosten (Haftungs- und Geschäftsführervergütung, Steuerberatungskosten, jeweils i.H.v. xx.xxx EUR) zu keinen positiven Ergebnissen kam, bzw. keine solchen eintreten werden. Darüber hinaus wären bei A.B. weder Beratungskosten i.H.v. rund x Mio EUR zzgl. USt noch Gründungskosten i.H.v. xxx.xxx EUR, sondern weitaus geringere Kosten angefallen. Die entsprechenden Einsparungen hätten zur Dotierung der „Stiftung“ zur Verfügung gestanden. Im Interesse einer zeitnahen Verfolgung des Stiftungszwecks wäre zudem kein Schlussbonus bei Endfälligkeit von Wertpapieren nach acht Jahren, sondern - wie auch sonst üblich - eine jährliche Auszahlung der Zinserträge vereinbart worden. Die „Stiftung“ wäre erst recht nicht das Risiko eingegangen (vgl. Zeichnungsschein der Kl vom 28.11.2007), dass die Zahlung des endfälligen festen Bonusbetrags (rund xx Mio) nur bei Endfälligkeit 2015 gewährleistet ist und es bei einer vorzeitigen Rückzahlung der Namensschuldverschreibung zum völligen Ausfall dieses Bonusbetrags kommen kann, zumal der Schlussbonus die Investition erst rentierlich macht. Im Übrigen hätte sich die „Stiftung“ beim Erwerb einer sofort Ertrag bringenden Kommanditbeteiligung auch nicht auf gesellschaftsvertragliche Regelungen eingelassen, die - wie vorliegend - wäh-

rend des Bestehens der Kl weder Gewinnausschüttungen noch Entnahmen (§ 8) vorsehen und somit die zeitnahe Verfolgung des Stiftungszwecks vereiteln.

[99] Dem Umstand, dass die Vereinbarung eines Damnums oder Disagios in angemessener Höhe gem. § 11 Abs.2 EStG zwar grundsätzlich zulässig ist und laut Tz 15 des BMF-Schreibens vom 20.10.2003, BStBl I 2003, 546 sowie der ergänzenden Schreiben vom 05.04.2005 und 15.12.2005 (BStBl I 617, 1052) - aus Vereinfachungsgründen von der Marktüblichkeit ausgegangen wird, wenn - wie vorliegend - für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens 5 Jahren ein Damnum in Höhe von bis zu 5 v.H. vereinbart worden ist - kommt keine Bedeutung zu, denn nach § 11 Abs.2 S.5 EStG bleibt § 42 AO unberührt. Diese Norm ist somit - wie ausgeführt - einschlägig.

[100] **b)** Auch die Gründung einer vermögensverwaltenden KG stellt einen ungewöhnlichen Weg dar. Isoliert betrachtet ist dies eine zulässige sowie nicht unübliche Gestaltung. Vorliegend wurde die Kl jedoch nur gegründet, um die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen eines F-Verfahrens herbeizuführen. Die Einschaltung der Komplementärin (A.B.-GmbH) hatte keinen wirtschaftlichen Sinn. So war diese weder an der Kl (§ 2 Nr.4 des Gesellschaftsvertrags) noch an deren laufendem Ergebnis (§ 6 Nr.2) und erst recht nicht an einem Liquidationsgewinn (§ 10 Nr.3) beteiligt. Zudem bestand für die A.B.-GmbH im Ergebnis auch keinerlei Haftungsrisiko, da sie - im Innenverhältnis - gem. § 14 Nr.2 des Gesellschaftsvertrags einen Freistellungsanspruch gegen die Kl hat. Eine eventuelle Haftung träfe somit zunächst die Kl, über die Gewinn- u. Verlustbeteiligung die „Stiftung“ und nach der Konzeption letztlich A.B., was dem Sinn einer beschränkten Haftung gerade entgegen steht.

[101] Auch die Beteiligung des Kommanditisten H.B. an der Kl hat ebenfalls nur den Sinn, die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen eines F-Verfahrens herbeizuführen. Wirtschaftlich macht es keinen Sinn, sich - wie vorliegend - an einer KG zu beteiligen, bei welcher von vorne herein beabsichtigt ist und zudem feststeht, dass in den nächsten sieben Jahre ausschließlich Verluste erzielt werden.

[102] **b)** Diese ungewöhnliche Gestaltung hatte den abschließlichen Zweck der Steuerersparnis. Gerade im Streitjahr sollte ein möglichst hoher Verlust erzielt werden, um damit bei A.B. die aus dem Veräußerungsgewinn (rund xxx Mio EUR) entstehende erhebliche Einkommensteuer zu beseitigen bzw. zu kompensieren. Dies belegt offensichtlich die vereinbarte Zinsvorauszahlung (xx,xx Mio EUR), die genau der Einlage der „Stiftung“ entspricht, was laut § 3 Nr.4 des Gesellschaftsvertrags auch so beabsichtigt war. Wirtschaftlich macht diese Vorauszahlung keinen Sinn, denn es ist weder ersichtlich noch vorgetragen, dass sich hierdurch bessere Darlehensbedingungen ergeben hätten. Durch die Einschaltung der WL sollte - so der Vortrag der Kl - erreicht werden, dass der im Jahre 2015 entstehende Aufgabegewinn der Kl über die WL der „Stiftung“ und über § 15 AStG letztlich A.B. zugerechnet werden sollte. Durch den Wegzug von A.B. nach Österreich endete jedoch dessen unbeschränkte Steuerpflicht mit Ablauf des 31.12.2009 mit der Folge, dass der im Jahre 2015 anfallende Aufgabegewinn nicht mehr A.B. zugerechnet werden könnte, weil § 15 AStG sowie die behauptete Hinzurechnungsbesteuerung nicht mehr eingreift, so dass die Erträge im Inland nicht mehr erfasst werden könnten. Die Kl hat in der mündlichen Verhandlung zwar vorgetragen, die Übertragung der KG-Anteile der „Stiftung“ auf die WL sei nicht von vorneherein so geplant gewesen sondern erst nachträglich aber gleichwohl im Vorgriff - zur Vermeidung von unvorhergesehenen und unvorhersehbaren Nachteilen durch

die Einführung der ab dem 1.1.2009 geltenden Abgeltungssteuer - vereinbart und durchgeführt worden. Dem stehen jedoch folgende schon früher vereinbarte Regelungen entgegen: Laut Art.3 des Stiftungsvertrags vom 2007 ist der Stiftungszweck auch die Beteiligung an in- und ausländischen Personen- und Kapitalgesellschaften. Nach § 16 Nr.4 des Gesellschaftsvertrags der KI vom 23.07.2007 darf die Stiftung ihre Beteiligung an der KI ohne Zustimmung der anderen Gesellschafter jederzeit offen bzw. verdeckt in andere Gesellschaften einlegen. Schließlich wurde im zwischen A.B. und der „Stiftung“ geschlossenen Darlehensvertrag sowie im Kreditvertrag - jeweils vom 28.11.2007 - der „Stiftung“ die Berechtigung eingeräumt, ihre Beteiligung an der KG in eine andere Personen- oder Kapitalgesellschaft („übernehmende Gesellschaft“) u.a. verdeckt einzubringen. Die Frage, ob die vorgenommene Gestaltung - verdeckte Einlage - von vorneherein oder erst später beschlossen wurde, kann jedoch offen bleiben, weil wegen des Wegzugs von A.B. weder § 15 AStG noch die behauptete Hinzurechnungsbesteuerung eingreift.

[103] **c)** Die vorgetragene außersteuerlichen Gründe sind nur vorgeschoben.

[104] Die „Stiftung“ war wegen des geringfügigen Vermögens (xx.xxx CHF) sowie aus den oben dargestellten Gründen ohnehin nicht in der Lage, den Stiftungszweck zu erfüllen. Zudem sollte nach dem Willen von A.B. der vorgegebene Zweck zumindest bis zu Endfälligkeit der Inhaberschuldverschreibung gerade ausgeschlossen sein. Auch das weitere - als außersteuerlich vorgetragen Argument, die Gründung einer Familienstiftung in Liechtenstein sei einfacher und weniger bürokratisch, stellt vor diesem Hintergrund offensichtlich lediglich eine Scheinbegründung dar.

[105] **d)** Nach § 42 Abs.2 AO ist Abs.1 anwendbar, wenn seine Anwendbarkeit gesetzlich nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist. Der von der KI vorgebrachte Vorrang des § 15 AStG mit der Folge der Nichtanwendbarkeit des § 42 AO besteht nicht. Der Kern des Missbrauchs liegt nicht in der Gründung einer ausländischen Stiftung, sondern darin, dass die „Stiftung“ bereits im Streitjahr gegründet worden ist. Auch bei einer (unterstellten) Gründung einer inländischen Stiftung lägen die gleichen Missbrauchsgründe vor.

[106] **e)** Da ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt, entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht (§ 42 Abs.1 S.2 AO). Bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung wäre - aus den ausgeführten Gründen - eine Stiftung nicht schon im Streitjahr sondern allenfalls im Jahre 2015 gegründet worden, denn erst zu diesem Zeitpunkt wäre ein Stiftungsvermögen vorhanden gewesen und hätte der vorgegebene Stiftungszweck verfolgt werden können. Auch wäre es - ebenfalls aus den ausgeführten Gründen - nicht zur Gründung der KI und somit auch nicht zu einer Beteiligung der „Stiftung“ gekommen. Aus diesen Gründen sind weder A.B. noch die „Stiftung“ in das F-Verfahren aufzunehmen, mit der Folge, dass auch die Hilfsanträge Nr.3 und 4 - Feststellung eines (nur) verrechenbaren Verlustes für A.B., hilfsweise für die „Stiftung“ - unbegründet sind.

[107] Der an sich gebotenen Aufhebung des streitigen Bescheides steht das Verböserungsverbot des § 96 Abs.1 S.2 FGO entgegen (Gräber/Stapperfeind FGO § 96 Rz 7 m.w.N.).

[108] **2.** Das Einkommen der „Stiftung“ ist auch deshalb nicht in das F-Verfahren aufzunehmen, weil die Voraussetzungen des § 15 AStG nicht vorliegen.

[109] Bereits zivilrechtlich liegt keine Familienstiftung vor. Familienstiftungen sind Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als die Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind (§ 15 Abs.2 AStG). Die Regelungen im liechtensteinischen Recht über Stiftungszweck, Stiftungsvermögen und Stiftungsorganisation entsprechen den deutschen Vorschriften. Die liechtensteinische Stiftung ist daher in ihrer Funktion und Ausgestaltung einer deutschen Stiftung vergleichbar (BFH-Urteil vom 25.04.2001 II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457, juris). Nach dem somit anwendbaren § 81 BGB erfordert das Stiftungsgeschäft u.a. die verbindliche Erklärung des Stifters, ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zwecks zu widmen. Zu den Essentialien einer Stiftung gehören der Stiftungszweck, die Dauerhaftigkeit der Zweckerfüllung aus einem unantastbaren Stiftungsvermögen (O. Werner in Ermann, BGB § 81 Rz 5). Das Stiftungsvermögen kann aus allen Werten (z.B. Geldbeträgen, Wertpapieren, Aktien, Forderungen, Urheberrechte usw.) bestehen, unabhängig ob diese Erträge bringen (z.B. Gemälde), wobei für die Anerkennung entscheidend ist, ob die Zweckerreichung (z.B. Ausstellung) aus dem sonstigen Kapital getragen wird (O. Werner in Ermann, BGB § 81 Rz 16).

[110] **a)** Vorliegend liegt sowohl im Streitjahr als auch in den Folgejahren kein Stiftungsvermögen vor. Die Höhe des Vermögens muss so bemessen sein, dass aus seinen Erträgen die dauernde Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint (Morsch in: jurisPK-BGB, 5. Aufl. 2010, § 81 Rz 9 BGB). Das Stiftungskapital beträgt lediglich xx.xxx CHF = rund xx.xxx EUR und ist als solches schon nicht geeignet, den vorgetragenen Stiftungszweck zu erfüllen. Auch die Beteiligung der „Stiftung“ an der KI (xx,xx Mio EUR) stellt kein Stiftungsvermögen dar. Eine Kommanditbeteiligung ist zwar grundsätzlich geeignet, als Stiftungsvermögen i.S.d. § 81 BGB zu fungieren. Da diese jedoch in vollem Umfang - durch das Darlehen des A.B. - fremdfinanziert wurde, liegt insoweit im Saldo kein Stiftungsvermögen vor. Zudem entstanden der „Stiftung“ im Streitjahr aus diesem Darlehen und dem weiteren von A.B. gewährten Abrufkredit (xxx.xxx EUR) bereits Zinsverbindlichkeiten i.H.v. xx.xxx EUR [...], die höher als das Stiftungskapital sind. In den Folgejahren entstanden bzw. entstehen bei der „Stiftung“ weitere Zinsverbindlichkeiten und Schulden wie folgt: [...]

[112] Hinzu kommt im Jahre 2008 noch der Verlustanteil aus dem laufenden Verlust der KI (xx.xxx EUR). Diesen Verbindlichkeiten stehen bis zum Ausscheiden der „Stiftung“ aus der KI (Ablauf des 31.12.2008) keine Erträge gegenüber, da nach der Konzeption der KI (vgl. Liquiditäts- und Ergebnisprognose) die Schuldzinsen und die Guthabenzinsen jeweils gleich hoch sind.

[113] Nichts anderes gilt, wenn die von der KI in den Jahren 2009 bis 2014 erzielten negativen Ergebnisse über die neue Kommanditistin - WL - der „Stiftung“ zugerechnet würden.

[114] **b)** Aus dem unter a) gemachten Ausführungen folgt zudem, dass auch der Stiftungszweck bis zum Zeitpunkt der Auflösung der KI (30.11.2015) - also über rund acht Jahre - nicht verfolgt werden kann. Das Gesetz sieht zwar keinen zeitlichen Rahmen vor, ab welchem Zeitpunkt der Stiftungszweck zu verfolgen ist. Die Erträge dürfen grundsätzlich nicht thesauriert, sondern müssen zur Verwirklichung des Stiftungszwecks eingesetzt werden (sog. Admassierungsverbot); vgl. Morsch in: jurisPK-BGB, a.a.O.). Zwar ist zivilrechtlich streitig, ab welchem Zeitpunkt ein Verstoß gegen das Admassierungsverbot vorliegt. Zum Meinungsstand verweist der Senat auf Arnold: Die zivil- und steuerrechtlichen Schranken einer Rücklagenbildung bei Stiftungen, (Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht -NZG- 2007, 805). Bei der vorliegenden Gestaltung kommt es auf diese Fra-

gen jedoch nicht an, weil von vornherein beabsichtigt war, bis zum Jahr 2015 kein Stiftungsvermögen zu generieren vielmehr bis dahin nur Verluste zu erzielt werden sollten.

[115] **c)** Der Einwand der Kl, § 15 Abs.2 AStG definiere die Familienstiftung, trifft nicht zu, denn der Wortlaut dieser Vorschrift - Familienstiftungen sind Stiftungen. - setzt das Bestehen einer Stiftung voraus.

[116] **d)** Auch die Voraussetzungen des § 15 Abs.4 AStG liegen nicht vor. Nach dieser Norm stehen Stiftungen sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Personenvereinigungen gleich.

[117] Vorliegend sind weder die Voraussetzungen eines Zweckvermögens noch die einer Vermögensmasse erfüllt. Ein Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs.1 Nr.5 KStG liegt vor, wenn ein selbständiges Sondervermögen gebildet wird, das durch Widmung einem bestimmten Zweck dient. Nach dieser Definition ist ein positives Vermögen erforderlich, ein solches ist aber - wie oben dargestellt - nicht vorhanden. Dasselbe gilt für eine „Vermögensmasse.“ Dieses Auslegungsergebnis ergibt sich auch aus dem Sinn und Zweck des AStG. Durch diese Norm soll die Steuerflucht und Steuervermeidung durch Errichtung von ausländischen Familien-Stiftungen und Trusts verhindert werden (BFH-Urteil vom 25.04.2001 I R 14/96, BFH/NV 2001, 1457, Kraft/ Edelmann AStG § 15 Rz 40).

[118] **e)** Da bereits zivilrechtlich keine Stiftung vorliegt, kann diese nicht in das F-Verfahren der Kl einbezogen werden. [...]

[127] **v.** Nach alledem kommt es auf die vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken - Rückwirkung des § 15 Abs.7 S.2 AStG sowie Unbestimmtheit des § 15b EStG - nicht an, so dass eine Vorlage an das BVerfG nicht zulässig ist. [...]

Steuerrecht

Anforderungen an die satzungsgemäße Vermögensbindung in einem Verein

AO § 52, 55, 59, 61; KStG § 5 Abs. 1 Nr. 9

Die Satzung eines Vereins genügt den Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung i.S. des § 61 Abs. 1 AO, wenn nur für den Fall seiner Auflösung oder den Wegfall seines bisherigen Zwecks eine Bestimmung hinsichtlich der Verwendung seines Vermögens getroffen ist. Keiner Regelung bedarf es für den (rechtlich nicht möglichen) Fall seiner „Aufhebung“.

BFH, Urt. v. 12.1.2011 – I R 91/09

Tatbestand

[1] **I.** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein eingetragener Verein. Nach § 2 seiner Satzung verfolgt er „ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige mildtätige religiöse Zwecke im Sinne des Abschnitts Steuerbegünstigte Zwecke der Abgabenordnung“. Grundlage hierfür ist nach den weiteren Ausführungen in der Satzung die islamische Lehre. Vereinszweck ist u.a. die Verbreitung der Botschaft des Islam durch Institutionen islamischer Einrichtungen, die Zusammenarbeit mit anderen islamischen Vereinen bzw. Institutionen, die Durchführung von wissenschaftlichen und informativen Veranstaltungen, die Förderung der Erziehung durch Unterricht und die Unterstützung bedürftiger Personen.

[2] Nach der für die Streitjahre (1999 bis 2006) geltenden Satzung (§ 8 Nr. 5) fällt das Vermögen des Klägers bei dessen Auflösung oder bei Wegfall des bisherigen Zwecks nach Begleichung aller Verpflichtungen an einen als gemeinnützig an-

erkannten Verein, der der marokkanischen Kultur verpflichtet ist und der es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige, religiöse Zwecke verwenden darf.

[3] Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hob die für die Streitjahre zunächst ergangenen Freistellungsbescheide gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) --in der in den Streitjahren geltenden Fassung-- auf und setzte die Körperschaftsteuer jeweils mit 0 DM bzw. mit 0 EUR fest. Dies begründete das FA im Wesentlichen damit, dass der Kläger stark durch die Ideologie der Muslimbruderschaft beeinflusst sei, mit der auch personelle Verflechtungen bestünden. Aufgrund dieser ideologischen Beeinflussung sei davon auszugehen, dass sich die tatsächliche Geschäftsführung des Klägers nicht im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung bewege.

[4] Nachdem das Hessische Finanzgericht (FG) den Antrag des Klägers auf Aussetzung der Vollziehung der angefochtenen Bescheide mit der Begründung abgelehnt hatte, dass die Satzung nicht den Vorgaben des § 61 AO bezüglich der Vermögensbindung entspreche, hat der Kläger die Satzung erneut geändert. Die diesbezügliche Regelung lautet nunmehr: „Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des steuerbegünstigten Zwecks fällt das Vermögen des Vereins nach Abzug der Verbindlichkeiten an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für die Förderung und Pflege der islamischen Religionslehre und Glaubenskultur.“

[5] Das FG wies die Klage mit Urteil vom 19. Januar 2009 – 4 K 2574/07 mit der Begründung ab, die satzungsmäßigen Voraussetzungen der Vermögensbindung nach § 61 AO lägen nicht vor. [...]

Entscheidungsgründe

[8] **II.** Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Das FG hat zu Unrecht angenommen, der Kläger habe die Voraussetzungen der Vermögensbindung nach § 61 AO nicht eingehalten.

[9] **1.** Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes sind von der Körperschaftsteuer befreit Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungszweck und der sonstigen Verfassung nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung oder Unterstützung geschieht nur dann selbstlos, wenn u.a. bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf (sog. Grundsatz der Vermögensbindung, § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 AO). Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 AO). Durch den Grundsatz der Vermögensbindung soll sichergestellt werden, dass das Vermögen, das die Körper-

schaft unter den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts gebildet hat, auch auf Dauer für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird.

[10] 2. Die Vermögensbindung muss in die Satzung der Körperschaft aufgenommen werden (§ 59 AO). Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist (§ 61 Abs. 1 AO).

[11] Die gesetzlich vorgeschriebene Festschreibung der künftigen Vermögensverwendung hat die Funktion eines Buchnachweises (vgl. z.B. Senatsurteile vom 10. November 1998 I R 95/97, BFH/NV 1999, 739; vom 26. Februar 1992 I R 47/89, BFH/NV 1992, 695; vom 19. April 1989 I R 3/88, BFHE 156, 381, BStBl II 1989, 595; vom 13. Dezember 1978 I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. August 1992 X R 165/88, BFHE 169, 3, BStBl II 1992, 1048; vom 23. Juli 2009 V R 20/08, BFHE 226, 445, BStBl II 2010, 719). Das hat zur Folge, dass weder auf außerhalb der Satzung getroffene Vereinbarungen oder auf Regelungen in anderen Satzungen Bezug genommen werden darf noch auf die steuerbegünstigten Zwecken tatsächlich entsprechende Geschäftsführung verwiesen werden kann. Die bloße Benennung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts als Destinatär genügt daher nicht (Senatsurteil vom 21. Juli 1999 I R 2/98, BFH/NV 2000, 297).

[12] Es entspricht allerdings ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats, die formelle Satzungsmaßigkeit zu bejahen, wenn sich die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigung aufgrund der Auslegung aller Satzungsbestimmungen der die Steuerbefreiung begehrenden Körperschaft ergeben (Senatsurteile in BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482; vom 13. August 1997 I R 19/96, BFHE 183, 371, BStBl II 1997, 794, m.w.N.). Dabei ist der Auslegung gemäß § 60 Abs 2 AO die im jeweiligen Veranlagungszeitraum geltende Satzung zugrunde zu legen.

[13] 3. Das FG hat angenommen, im Streitfall sei in § 8 Nr. 5 der für die Streitjahre gültigen Satzung keine gemeinnützige Körperschaft konkret benannt, der das Restvermögen zufließen solle. Durch die Aussage, der Verein, an den das Vermögen des Klägers fallen solle, müsse der marokkanischen Kultur verpflichtet sein, sei satzungsmäßig nicht hinreichend sichergestellt, dass eine Verwendung für gemeinnützige Zwecke i.S. des § 52 AO in der für die Streitjahre gültigen Fassung erfolgen werde. Vielmehr könne erst im Zeitpunkt des Vermögensanfalls anhand des konkreten Vereinszwecks des Vermögensempfängers geprüft werden, ob dessen Tätigkeit darauf gerichtet sei, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

[14] 4. Diese Ausführungen halten einer rechtlichen Prüfung nicht in vollem Umfang stand. Der Kläger hat zwar in seiner für die Streitjahre gültigen Satzung eine gemeinnützige Körperschaft, an die sein Restvermögen im Fall seiner Auflösung oder bei Wegfall seines bisherigen Zwecks fließen soll, nicht namentlich aufgeführt. Dies ist indessen nach dem Gesetz nicht erforderlich. Er hat in seiner Satzung einen gemeinnützigen Zweck i.S. des § 52 AO konkret benannt, nämlich die Förderung der marokkanischen Kultur (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 AO); ferner hat er sichergestellt, dass Empfänger des Vermögens nur ein als gemeinnützig anerkannter Verein sein kann, der diesen satzungsmäßigen Zweck (auch) verfolgt und der die Mittel nur für gemeinnützige, mildtätige und religiöse --also

für seine satzungsmäßigen steuerbegünstigten-- Zwecke verwenden darf. Bei einer derartigen Formulierung ist hinreichend aus der Satzung ersichtlich, dass das Vermögen des Klägers auch bei seiner Auflösung oder Wegfalls seines bisherigen Zwecks für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird. Weiterer Ausführungen dazu, wie der Satzungszweck „Förderung der marokkanischen Kultur“ konkret durch die begünstigte Körperschaft verwirklicht wird, bedarf es im Rahmen des § 61 Abs. 1 AO nicht.

[15] 5. Soweit im Revisionsverfahren erstmals die Frage aufgeworfen wurde, ob die Satzungsbestimmung insoweit den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO genügt, als der Kläger nur für den Fall seiner Auflösung oder bei Wegfall seines bisherigen Zwecks eine Bestimmung hinsichtlich der Verwendung seines Vermögens getroffen hat, nicht aber für den Fall seiner „Aufhebung“, teilt der Senat die Auffassung der Beteiligten, dass dies angesichts dessen, dass der Kläger ein Verein ist und daher nicht „aufgehoben“ werden kann, nicht erforderlich war. Eine „Aufhebung“ kommt nur bei Stiftungen in Betracht (§ 87 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 7. Juli 2010, BStBl I 2010, 630). Unter den Begriff „Aufhebung“ können auch nicht sämtliche staatlich angeordneten Zwangsbeendigungen erfasst werden. Denn wie das FA zutreffend ausführt, fällt die gerichtliche oder behördliche Beendigung einer GmbH gemäß § 60 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung unter den Fall der „Auflösung“, was dafür spricht, dass der Gesetzgeber mit den Begriffen „Auflösung oder Aufhebung“ einen einheitlichen Beendigungsstatbestand normieren wollte. Dem steht nicht das BFH-Urteil in BFHE 226, 445, BStBl II 2010, 719 entgegen. Denn in dem diesem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Verein keine Regelung darüber getroffen, wie sein Vermögen bei Wegfall seines bisherigen Zwecks verwendet werden sollte.

[16] 6. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil ist daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FA hat die Freistellungsbescheide für die Streitjahre deshalb aufgehoben, weil es der Auffassung war, die tatsächliche Geschäftsführung des Klägers habe sich in den Streitjahren nicht im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung bewegt. Das FG hat hierzu --aus seiner Sicht zu Recht-- keine Feststellungen getroffen. Die Sache ist daher zur Nachholung entsprechender Feststellungen an das FG zurückzuverweisen.

Redaktioneller Hinweis:

Auf den 11. Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 4. und 5. November 2011 wurde der Entwurf des neuen Anwendungserlasses zur Abgabenordnung („AEAO“) vorgestellt. Dabei zeichnete sich ab, dass eine Vereinsatzung auch nach Ansicht der Finanzverwaltung keine Vermögensbindungsklausel für den zivilrechtlich nicht möglichen Fall der „Aufhebung“ enthalten muss. Die Regelungen der gesetzlichen Mustersatzung seien nur verbindlich, wenn sie auf den Steuerpflichtigen Anwendung finden können. Dies soll für die „Aufhebung“ bei Vereinen in der neuen Nr. 2 AEAO zu § 60 klargestellt werden.

Verwaltungsanweisungen

Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG

Bayerisches Landesamt für Steuern, Verf. v. 8.9.2011 – S 2121.1.1-1/33 St32

1. Allgemeines

Zur Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten wird ergänzend zu den Verwaltungsanweisungen in R 3.26 LStR (Begünstigte Tätigkeiten, Nebenberuflichkeit) auf Folgendes hingewiesen:

Begünstigt sind nach § 3 Nr. 26 EStG drei Tätigkeitsbereiche:

- Nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit
- Nebenberufliche künstlerische Tätigkeit
- Nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen

Die begünstigten Tätigkeiten der Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder Betreuer haben miteinander gemeinsam, dass bei ihrer Ausübung durch persönliche Kontakte Einfluss auf andere Menschen genommen wird, um auf diese Weise deren Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern. Gemeinsamer Nenner dieser Tätigkeiten ist daher die pädagogische Ausrichtung. Nicht begünstigt ist die Betreuungstätigkeit des gesetzlichen Betreuers nach § 1835 a BGB, da § 3 Nr. 26 EStG nur angewendet werden kann, wenn durch einen direkten pädagogisch ausgerichteten persönlichen Kontakt zu den betreuten Menschen ein Kernbereich des ehrenamtlichen Engagements erfüllt wird. (Zur steuerlichen Behandlung vgl. ESt-Kartei BY § 22 Nr. 3 Karte 3.1). Die Vergütungen hierfür sind ab 2007 unter den weiteren Voraussetzungen des § 3 Nr. 26a EStG bis zu einem Betrag von 500 € im Kalenderjahr steuerbefreit (vgl. ESt-Kartei BY § 3 Nr. 26 a Karte 1.1 Nr. 3) und ab VZ 2011 unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 b EStG steuerbefreit.

Durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 wurde ab dem 1.1.2000 die Tätigkeit des nebenberuflichen Betreuers in den Katalog der begünstigten Tätigkeiten aufgenommen. Betroffenen von der Neuregelung sind insbesondere Personen, die betreuend im Jugend- und Sportbereich gemeinnütziger Vereine tätig werden. Daher kommt u.a. nun auch der Übungsleiterfreibetrag für die Beaufsichtigung und Betreuung von Jugendlichen durch Jugendleiter, Ferienbetreuer, Schulwegbegleiter etc. in Betracht.

Auch wenn ausschließlich (ohne Zusammenhang mit körperlicher Pflege) hauswirtschaftliche oder betreuende Hilfstätigkeiten für alte oder behinderte Menschen erbracht werden (z. B. Reinigung der Wohnung, Kochen, Einkaufen, Erledigung von Schriftverkehr), ist der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG zu gewähren, wenn die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind.

Bei einer Tätigkeit für juristische Personen des öffentlichen Rechts ist es unschädlich, wenn sie für einen Betrieb gewerblicher Art ausgeführt wird, da Betriebe gewerblicher Art auch gemeinnützigen Zwecken dienen können (z. B. Krankenhaus oder Kindergarten). Ziel des § 3 Nr. 26 EStG ist es, Bürger, die im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich nebenberuflich tätig sind, von steuerlichen Verpflichtungen

freizustellen. Mithin ist bei einer Tätigkeit für einen Betrieb gewerblicher Art darauf abzustellen, ob dieser einen entsprechend begünstigten Zweck verfolgt oder nicht.

Eine Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke ist grundsätzlich nur dann gegeben, wenn die Tätigkeit der Allgemeinheit zugute kommt. Bei nebenberuflicher Lehrtätigkeit ist diese Voraussetzung auch dann erfüllt, wenn eine Aus- oder Fortbildung zwar nur einem abgeschlossenen Personenkreis zugute kommt (z. B. innerhalb eines Unternehmens oder einer Dienststelle), die Aus- oder Fortbildung selbst aber im Interesse der Allgemeinheit liegt (vgl. BFH-Urteil vom 26.3.1992, BStBl. II 1993 S. 20).

Der BFH hat mit Beschluss vom 1.3.2006 (BStBl. II S. 685) europarechtliche Bedenken im Hinblick darauf geäußert, dass die Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG nur für Tätigkeiten im Auftrag einer deutschen öffentlichen Institution gewährt wird. Er hat dem EuGH daher die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, wie Art. 49 des EG-Vertrags, der den freien Dienstleistungsverkehr garantiert, in Bezug auf die Anwendung des § 3 Nr. 26 EStG auszulegen sei. Mit Urteil vom 18.12.2007 – C-281/06 „Jundt“ – hat der EuGH entschieden, dass die nationale Regelung des § 3 Nr. 26 EStG gegen EU-Recht verstößt. Aufgrund der Anwendung der Dienstleistungsfreiheit auch für nebenamtliche Tätigkeiten bejaht der EuGH die Steuerfreiheit nebenamtlicher Lehrvergütungen eines im Inland Steuerpflichtigen, wenn diese von einer im anderen Mitgliedsstaat öffentlichen Institution gezahlt wird.

Mit der Änderung des § 3 Nr. 26 EStG im JStG 2009 sind nunmehr auch Tätigkeiten für ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts begünstigt, die in einem EU- oder EWR-Staat belegen sind. Die Neuregelung gilt nach § 52 Abs. 4 b EStG für alle offenen Fälle.

2. Einzelfälle

2.1. Ärzte im Behindertensport

Nach § 11 a des Bundesversorgungsgesetzes ist Rehabilitationssport unter ärztlicher Aufsicht durchzuführen. Behindertensport bedarf nach § 2 Abs. 2 der Gesamtvereinbarungen über den ambulanten Behindertensport während der sportlichen Übungen der Überwachung durch den Arzt. Die Tätigkeit eines Arztes im Rahmen dieser Bestimmungen fällt dem Grunde nach unter § 3 Nr. 26 EStG, sofern auch die übrigen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind (vgl. auch ESt-Kartei BY § 3 Nr. 26 Karte 5.1).

2.2. Ärzte im Coronarsport

Ärzte, die nebenberuflich in gemeinnützigen Sportvereinen Coronar-Sportkurse leiten, üben eine einem Übungsleiter vergleichbare Tätigkeit aus, wenn der im Coronar-Sport nebenberuflich tätige Arzt auf den Ablauf der Übungseinheiten und die Übungsinhalte aktiv Einfluss nimmt. Es handelt sich dann um eine nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Tätigkeit.

2.3. Aufsichtsvergütung für die juristische Staatsprüfung

(vgl. ESt-Kartei BY § 3 Nr. 26 Karte 4.1)

2.4. Bahnhofsmission

Der Tätigkeitsbereich von Bahnhofsmissionen umfasst auch gem. § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Pflege- und Betreuungsleistungen. Zur Abgrenzung gegenüber den nicht begünstigten Leistungen bestehen keine Bedenken, wenn Aufwandsentschädigungen nebenberuflicher Mitarbeiterinnen in Bahnhofsmissionen in Höhe von 60 % der Einnahmen, maximal in Höhe von 2100 €, steuerfrei belassen werden. Von dem pauschalen Satz kann im Einzelfall abgewichen und auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt werden, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Anwendung dieses Regelsatzes zu einer unzutreffenden Besteuerung führen würde.

2.5. Behindertentransport (Auslandsrückholdienst, Behindertenfahrdienst, Krankentransport und Medizinisches Transportmanagement – MTM –)

Die Fahrten werden regelmäßig mit einer Besatzung von zwei Helfern durchgeführt, wobei ein Helfer den Bus fährt und der andere (Beifahrer) die behinderten oder kranken Personen während der Fahrt betreut. Die Tätigkeit des Fahrers stellt keine nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Tätigkeit dar, da er weit überwiegend mit dem Fahren des Fahrzeugs beschäftigt ist und ein unmittelbarer persönlicher Bezug zu den „Patienten“ im Sinne der Pflege nicht aufgebaut werden kann. Für den „Beifahrer“ sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG gegeben.

Ist die Aufgabenverteilung nicht verbindlich festgelegt, kann daher angenommen werden, dass beide Helfer an der Betreuung mitwirken. Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG ist dann für jeweils 50 % der Vergütung zu gewähren.

Vergütungen für Bereitschaftszeiten werden entsprechend der zugrundeliegenden Tätigkeit zugeordnet und zusammen mit der Vergütung für die eigentliche Tätigkeit ggf. in die Steuerbefreiung einbezogen.

2.6. Bereitschaftsleitungen und Jugendgruppenleiter

Inwieweit eine Gewährung des Freibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG in Betracht kommt, hängt von der tatsächlichen Tätigkeit ab. Soweit lediglich organisatorische Aufgaben wahrgenommen werden, liegt keine begünstigte Tätigkeit vor. Soweit die Vergütung auf die Tätigkeit als Ausbilder oder Betreuer entfällt, kann der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG gewährt werden.

2.7. Ehrenamtlicher Betreuer nach § 1835 a BGB

(vgl. Ausführungen unter 1., ESt-Kartei BY § 22 Nr. 3 Karte 3.1).

2.8. Erziehungsbeistand und Betreuungshelfer nach § 20 SGB VIII Familienhelfer nach § 31 SGB VIII

Im Rahmen der Hilfe zur Erziehung nach den §§ 27 ff. SGB VIII werden sog. Erziehungs- und Familienhelfer eingesetzt, die das Kind oder den Jugendlichen (§ 30 SGB VIII) oder die Familie (§ 31 SGB VIII) durch pädagogische und therapeutische Hilfen bei der Bewältigung von Entwicklungsproblemen oder bei der Erfüllung von Erziehungsaufgaben unterstützen sollen. Sofern kein Dienstvertrag vorliegt, ist eine nebenberufliche Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt. Die neben der eigentlichen Hauptaufgabe zusätzlich zu erbringende hauswirtschaftliche praktische Versorgung einer in Not geratenen Familie oder einer Einzelperson kann insoweit vernachlässigt werden.

2.9. Diakon

Ob ein nebenberuflich tätiger kath. Diakon die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG erhalten kann, hängt von der jeweiligen Tätigkeit ab. Zum Berufsbild des Diakons gehören auch

auszubildende und betreuende Tätigkeiten mit pädagogischer Ausrichtung sowie Arbeiten im sozialen Bereich, die als Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen gewertet werden können. Für solche Tätigkeiten ist eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG möglich.

Bei einer Tätigkeit im Bereich der Verkündigung (z. B. Tauen, Krankenkommunion, Trauungen, Predigtendienst) handelt es sich nicht um eine begünstigte Tätigkeit. Zur Aufteilung bei gemischten Tätigkeiten sowie zur Steuerfreiheit nach anderen Vorschriften (z. B. § 3 Nr. 12 EStG) vgl. R 3.26 Abs. 7 LStR.

2.10. Ferienbetreuer

Ehrenamtliche Ferienbetreuer, die zeitlich begrenzt zur Durchführung von Ferienmaßnahmen eingesetzt werden, sind nebenberuflich tätig, so dass bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen die Einnahmen aus dieser Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt sind.

2.11. Feuerwehrleute

(vgl. ESt-Kartei BY § 3 Karte 1.1)

2.12. Hauswirtschaftliche Tätigkeiten in Altenheim, Krankenhäusern usw.

Reine Hilfsdienste, wie z. B. Putzen, Waschen und Kochen im Reinigungsdienst und in der Küche von Altenheimen, Krankenhäusern, Behinderteneinrichtungen u.ä. Einrichtungen stehen nicht den ambulanten Pflegediensten gleich und fallen daher nicht unter § 3 Nr. 26 EStG, da keine häusliche Betreuung im engeren Sinne stattfindet und damit kein unmittelbarer persönlicher Bezug zu den gepflegten Menschen entsteht. Die Leistungen werden primär für das jeweilige Heim oder Krankenhaus erbracht und betreffen daher nur mittelbar die pflegebedürftigen Personen.

2.13. Helfer im sog. Hintergrunddienst des Hausnotrufdienstes (Schlüsseldienst im Hausnotruf und Pflege-notruf)

Um bei Hausnotrufdiensten die Entgegennahme von Alarmanrufen rund um die Uhr, die Vertrautheit der Bewohner mit dem Hausnotrufdienst und die Funktionsfähigkeit der Hausnotrufgeräte zu gewährleisten, wird von den Hilfsorganisationen – zusätzlich zu den Mitarbeitern der Hausnotrufzentrale – ein sog. Hintergrunddienst eingerichtet, um vor Ort Hilfe zu leisten. Die Mitarbeiter des Hintergrunddienstes sind daneben auch mit der Einweisung, Einrichtung, Wartung und Überprüfung der Hausnotrufgeräte beschäftigt. Ihnen kann die Steuervergünstigung nach § 3 Nr. 26 EStG für den Anteil ihrer Vergütung gewährt werden, der auf tatsächliche Rettungseinsätze und für Bereitschaftszeiten hierfür entfällt. Der begünstigte Anteil ist anhand der Gesamtumstände des Einzelfalls zu ermitteln.

Werden nur Notrufe entgegengenommen und weitergeleitet ist diese Tätigkeit nicht nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt. Dies gilt auch für die Bereitschaftszeiten.

2.14. Küchenmitarbeiter in Waldheimen

Die Tätigkeit von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern in der Küche und im hauswirtschaftlichen Bereich von Waldheimen stellt keine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG dar. Es handelt sich nicht um eine betreuende Tätigkeit, da pädagogische Aspekte nicht im Vordergrund stehen. Ausschlaggebend ist die hauswirtschaftliche Tätigkeit im Zusammenhang mit der Essenszubereitung für die in den Waldheimen während der Ferienzeit aufgenommenen Jugendlichen.

2.15. Lehrbeauftragte an Schulen

Vergütungen an ehrenamtliche Lehrbeauftragte, die von den Schulen für einen ergänzenden Unterricht eingesetzt werden, sind – soweit von den Schulen mit den Lehrbeauftragten nicht ausdrücklich ein Arbeitsvertrag abgeschlossen wird – den Einnahmen aus selbständiger (unterrichtender) Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzuordnen und nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt.

2.16. Mahlzeitendienste

Vergütungen an Helfer des Mahlzeitendienstes sind nicht nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt, da die Lieferung einer Mahlzeit für die Annahme einer Pflegeleistung nicht ausreicht.

Ab dem 1.1.2007 ist jedoch die Inanspruchnahme der Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 26 a EStG in Höhe von bis zu 500 € möglich, sofern diese Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird.

2.17. Vergütungen für Nebentätigkeiten im Rahmen der Ausbildung im Juristischen Vorbereitungsdienst

Gewährte Vergütungen an Richter, Staatsanwälte und Verwaltungsbeamte, die nebenamtlich als Leiter von Arbeitsgemeinschaften für Referendarinnen und Referendare tätig sind, fallen unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 26 EStG und sind bis zur Höhe von 2100 € jährlich steuerfrei.

2.18. Notärzte im Rettungsdienst

Die Tätigkeit von Notärzten im Rettungsdienst ist als begünstigte Pfl egetätigkeit i. S. des § 3 Nr. 26 EStG zu behandeln, wenn Haupt- und Nebenberuf klar abgegrenzt werden können. Eine Gleichartigkeit von haupt- und nebenberuflicher Tätigkeit ist für die Gewährung des Freibetrags unschädlich.

2.19. Notfallfahrten bei Blut- und Organtransport

Bei diesen Notfallfahrten handelt es sich nicht um begünstigte Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG.

2.20. Organistentätigkeit

Aus Gründen der Praktikabilität und der Vereinfachung ist bei den in Kirchengemeinden eingesetzten Organisten grundsätzlich davon auszugehen, dass deren Tätigkeit eine gewisse Gestaltungshöhe erreicht und somit die Voraussetzungen einer künstlerischen Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG vorliegen.

2.21. Patientenfürsprecher

Der Patientenfürsprecher hat die Interessen der Patienten gegenüber dem Krankenhaus zu vertreten. Diese Tätigkeit stellt keine Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen dar. Die an die Patientenfürsprecher gezahlten Aufwandsentschädigungen sind daher nicht nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei.

2.22. Ehrenamtliche Richter, Parcourschefs, Parcourschefsistenten bei Pferdesportveranstaltungen

Bei dieser Tätigkeit handelt es sich nicht um eine begünstigte Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG.

2.23. Prädikanten/Lektoren

Die Anwendung des § 3 Nr. 26 EStG wurde von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder verneint. Insoweit fehle bei den Prädikanten (wie auch bei Lektoren) der direkte pädagogisch ausgerichtete persönliche Kontakt zu einzelnen Menschen. Eine Steuerfreiheit der Bezüge kann sich jedoch ggf. aus § 3 Nr. 12, 13, 50 EStG ergeben.

2.24. Rettungsschwimmer; Rettungsmänner der Deutschen Gesellschaft zur Rettung Schiffbrüchiger (DGzRS)

Rettungsschwimmer, die im vorbeugenden Wasserrettungsdienst tätig sind, üben eine im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Tätigkeit aus.

Vergütungen für Bereitschaftszeiten werden entsprechend der zugrundeliegenden Tätigkeit zugeordnet und zusammen mit der Vergütung für die eigentliche Tätigkeit in die Steuerbefreiung einbezogen.

Diese Regelung gilt für Aufwandsentschädigungen der Rettungsmänner der DGzRS entsprechend.

2.25. Sanitätshelfer bei Großveranstaltungen

Tätigkeiten von Rettungssanitätern und Ersthelfern im Bereitschafts- oder Sanitätsdienst bei Sportveranstaltungen, kulturellen Veranstaltungen, Festumzügen etc. sind nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt. Dies gilt auch für Bereitschaftszeiten hierfür.

Vergütungen für Bereitschaftszeiten werden entsprechend der zugrundeliegenden Tätigkeit zugeordnet und zusammen mit der Vergütung für die eigentliche Tätigkeit in die Steuerbefreiung einbezogen.

2.26. Sanitätshelfer und Rettungssanitäter im Rettungs- und Krankentransportwagen

Die Vergütungen an Rettungssanitäter in Rettungs- und Krankentransportwagen sind nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt. Die Tätigkeit umfasst ausschließlich die Bergung und Versorgung von Kranken und Verletzten, so dass die Bereitschaftszeiten in vollem Umfang der begünstigten Tätigkeit zugeordnet werden können. Eine Aufteilung der Einnahmen in solche aus Rettungseinsätzen und solche aus Bereitschaftszeiten ist daher nicht mehr vorzunehmen.

2.27. Schulweghelfer/Schulwegbegleiter

(vgl. ESt-Kartei § 3 Nr. 26 Karte 7.1).

2.28. Stadtführer

Die Tätigkeit eines Stadtführers ist – vergleichbar mit einer unterrichtenden Tätigkeit an einer Volkshochschule und der Tätigkeit eines Museumsführers – wegen ihrer pädagogischen Ausrichtung grundsätzlich nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt. Zu prüfen ist jedoch insbesondere, ob die Tätigkeit im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke ausgeübt wird.

2.29. Statisten bei Theateraufführungen

Aufwandsentschädigungen für Statisten sind grundsätzlich nicht nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt, da Statisten keine künstlerische Tätigkeit ausüben. Eine künstlerische Tätigkeit liegt bei § 3 Nr. 26 EStG (wie bei § 18 EStG) nur vor, wenn eine gewisse Gestaltungshöhe bei eigenschöpferischer Leistung gegeben ist.

Nach dem BFH-Urteil vom 18.4.2007 (BStBl. II S. 702) beeinflussen bei einer nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeit mit den hier vorgegebenen Begrenzungen die Auslegung einer künstlerischen Tätigkeit i. S. des § 3 Nr. 26 EStG. Eine künstlerische Tätigkeit in diesem Sinn kann daher auch vorliegen, wenn sie die eigentliche künstlerische (Haupt-)Tätigkeit unterstützt und ergänzt, sofern sie Teil des gesamten künstlerischen Geschehens ist (vgl. H 3.26 Künstlerische Tätigkeit LStH). Auch der Komparsenarbeiter kann daher – anders z. B. als ein Bühnenarbeiter – eine künstlerische Tätigkeit ausüben.

Im Urteilsfall hat sich der Kläger (Statist an der Oper) nach den Feststellungen des FG mit seinen Leistungen im Rahmen des künstlerischen Genres „Darsteller“ gehalten und keine rein mechanische Funktion als „menschliche Requisite“ wahrgenommen. Der Auftritt des Klägers habe nicht unerhebliche schauspielerische Leistungen enthalten.

2.30. Versichertenälteste

Für die Tätigkeit der Versichertenältesten ist die Begünstigung des § 3 Nr. 26 EStG nicht zu gewähren, da es sich weder um eine begünstigte Tätigkeit handelt noch diese zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO handelt.

3. Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug

Nach § 3 c EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Ausgaben, die zugleich steuerfreie und steuerpflichtige Einnahmen betreffen, sind – ggf. im Schätzungswege – aufzuteilen und anteilig abzuziehen.

Abweichend von diesen Grundsätzen dürfen nach § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der nebenberuflichen Tätigkeit stehende Ausgaben nur insoweit als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen.

Entstehen Betriebsausgaben zur Vorbereitung einer unter § 3 Nr. 26 EStG fallenden Tätigkeit und wird diese später nicht aufgenommen, kann der entstandene Verlust in voller Höhe, also ohne Kürzung um den Freibetrag, berücksichtigt werden (vgl. H 3.26 Vergebliche Aufwendungen LStH).

Hinweis des LfSt Bayern:

Die bisherige Karte 1.1 (Nr. 37/2011) ist durch diese Karte zu ersetzen.

Verfügung betr. Geld- und Sachbezüge an Bundesfreiwilligendienst leistende Personen (§ 3 Nr. 5 EStG)

Bayerisches Landesamt für Steuern, Verf. v. 24.10.2011 – S 2331.1.1-1/9 St32

Nach § 3 Nr. 5 EStG sind die Geld- und Sachbezüge sowie die Heilfürsorge, die Soldaten auf Grund des § 1 Abs. 1 Satz 1 des Wehrsoldgesetzes und Zivildienstleistende auf Grund des § 35 des Zivildienstgesetzes erhalten, steuerfrei.

Durch eine Änderung des Wehrpflichtgesetzes (WehrRändG 2011 vom 28. April 2011, BGBl. I S. 678) wurde die Wehrpflicht ab dem 1. 7. 2011 ausgesetzt und durch den Freiwilligen Wehrdienst ersetzt. Im Zusammenhang mit diesen Änderungen wurde der Bundesfreiwilligendienst als Nachfolger für den Zivildienst eingeführt (Bundesfreiwilligendienstgesetz, BFDG, vom 28. 4. 2011, BGBl. I S. 687). Die Freiwilligendienst-Leistenden gehen künftig ein Dienstverhältnis ein. Auf Bund-Länderebene wurde entschieden, dass die in einem solchen Beschäftigungsverhältnis erbrachten Bezüge (Barlohn und Sachlohn) bis auf Weiteres – vorbehaltlich einer späteren gesetzlichen Regelung – aus Billigkeitsgründen steuerfrei bleiben können, solange auch die Bezüge an freiwillig Wehrdienst- oder freiwillig Zivildienstleistende steuerfrei erbracht werden. Unabhängig davon müssen Arbeitgeber auch bei Beschäftigungsverhältnissen im Rahmen des Bundesfreiwilligendienstes sämtliche Arbeitgeberpflichten beachten (insbesondere: Vorlage der Lohnsteuerkarte (in 2011) bzw. Abruf der

ELStAM (ab 2012), Abgabe einer Lohnsteueranmeldung (ggf. als Nullmeldung), Erteilung einer elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (ggf. mit steuerpflichtigem Lohn von Null).

Hinweis:

Auf Bund-Länderebene wurde außerdem entschieden, dass ein nach § 41 a Abs. 5 Zivildienstgesetz (ZDG) gezahlter Zivildienstzuschlag für Zivildienstleistende (Rechtslage vor dem 1.7.2011), die ihren Dienst freiwillig verlängern, vorbehaltlich einer späteren gesetzlichen Klarstellung aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) für eine Übergangszeit nach § 3 Nr. 5 EStG steuerfrei zu stellen ist.

Bemessungsgrundlage bei Leistungen von Vereinen an Mitglieder

OFD Karlsruhe, Verf. v. 25.8.2011 – S 7200

Erbringen Vereine Leistungen, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen, ist Bemessungsgrundlage das vereinbarte Entgelt und in bestimmten Fällen der Mitgliedsbeitrag als pauschalisiertes Sonderleistungsentgelt (vgl. Abschn. 1.4 Abs. 1 Satz 2 UStAE). Decken die Einnahmen aus Entgelten und Mitgliedsbeiträgen nicht den Finanzbedarf, werden die Vereine von ihren Mitgliedern, von Sponsoren und von staatlichen Stellen bezuschusst. Übersteigen in diesen Fällen die vorsteuerbelasteten Kosten die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG, kommt bei Leistungen an Mitglieder und andere nahestehende Personen eine Anwendung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG in Betracht (sog. Mindestbemessungsgrundlage).

Bei Zweckbetrieben gemeinnütziger Vereine ist aus Vereinfachungsgründen die Mindestbemessungsgrundlage erst dann zu ermitteln, wenn die Entgelte offensichtlich nicht kostendeckend sind (Abschn. 10.7 Abs. 1 Beispiel 2 UStAE). Dies ist in allen Fällen zu prüfen, in denen die Sonderleistungsentgelte nicht mindestens 50% der Aufwendungen betragen. Zu den anzusetzenden Kosten gehören auch Ausgaben, die aus Zuschüssen finanziert werden (Abschn. 10.6 Abs. 3 Satz 7 UStAE sowie BFH-Urteil vom 11.04.2002, V R 65/00, BStBl II, 782 und BFH-Beschluss vom 21.09.2005, BFH/NV 2006, 144).

Wird ein Teil des Mitgliedsbeitrags als pauschalisiertes Sonderleistungsentgelt behandelt, entspricht dieser Betrag der Mindestbemessungsgrundlage (vgl. Abschn. 1.4 Abs. 7 UStAE). Bei den in R 42 bis R 44 KStR bezeichneten Vereinen (z.B. Fremdenverkehrsvereine, land- und forstwirtschaftliche Beratungsdienste) ist die Körperschaftssteuerliche Aufteilung in echten Mitgliedsbeitrag und anteiliges Sonderleistungsentgelt auch für die Umsatzbesteuerung maßgebend.

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Kulturförderabgabe

OFD Frankfurt a.M., Rundverf. v. 4.7.2011 – S 7200 A – 255 – St 111

Ver mehrt erheben Städte und Gemeinden eine Kulturförderabgabe. Diese wird im Beherbergungsgewerbe auf den vom Übernachtungsgast aufgewendeten Betrag erhoben.

Die Thüringer Landesfinanzdirektion vertritt in ihrer Verfügung vom 14.12.2010 (S 7200 A – 75 – A 3.11) die Auffassung, dass die von der Stadt Erfurt ab dem 1.1.2011 erhobene Kulturförderabgabe für die Beherbergungsbetriebe einen durchlaufenden Posten i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG darstellt.

Zu beachten ist jedoch, dass die Satzungen der einzelnen Gemeinden unterschiedlich gestaltet sind.

Während in Erfurt der jeweilige Gast Abgabeschuldner ist, ist z. B. nach den Satzungen der Städte Köln und Bingen am Rhein nur der Beherbergungsbetrieb selbst Abgabeschuldner. Die vom Gast verlangte Kulturförderabgabe gehört somit zum Entgelt für die Beherbergungsleistung.

Die Satzung der Stadt Darmstadt sieht sowohl den Übernachtungsgast wie auch den Beherbergungsbetrieb als Abgabeschuldner vor. Bei einer solchen Gesamtschuldnerschaft liegt bei der Berechnung an den Gast kein durchlaufender Posten vor (Abschn. 10.4. Abs. 4 UStAE).

Es wird gebeten, Einzelfälle entsprechend der jeweiligen Satzung nach diesen Kriterien zu beurteilen.

Verfügung betr. Errichtung einer nichtrechtsfähigen (unselbständigen) Stiftung

OFD Frankfurt a.M., Verf. v. 30.8.2011 – S 0170 A-41-St 53

Die Errichtung einer nichtrechtsfähigen (unselbständigen) Stiftung erfolgt durch die Zuwendung von Vermögenswerten des Stifters an eine natürliche oder juristische Person (Treuhänder) mit der Maßgabe, die übertragenen Werte dauerhaft zur Verfolgung eines vom Stifter festgelegten Zwecks zu nutzen. Zivilrechtlich ist die nichtrechtsfähige Stiftung kein Rechtssubjekt. Sie ist vielmehr dem Treuhänder zugeordnet, der seinerseits einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtig ist.

Nichtrechtsfähige Stiftungen können wegen der Förderung steuerbegünstigter Zwecke nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sein (vgl. Karte H 160).

Nach § 3 Abs. 1 KStG sind nichtrechtsfähige Stiftungen körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Die nichtrechtsfähige Stiftung muss wirtschaftlich selbständig sein, d. h. das Stiftungsvermögen darf dem Treuhänder als zivilrechtlichem Rechtsträger steuerlich nicht zugerechnet werden. Dies erfordert, dass das Stiftungsvermögen gesondert vom sonstigen Vermögen des Treuhänders verwaltet wird.

Darüber hinaus sind weitere Kriterien erforderlich, die eine Abgrenzung zwischen der nichtrechtsfähigen Stiftung und dem Treuhänder, dem das Vermögen zivilrechtlich zugeordnet ist, ermöglichen. Hierfür kommen gemeinnützigkeitsrechtlich folgende Kriterien in Betracht:

- Die nichtrechtsfähige Stiftung und der Treuhänder verfolgen unterschiedliche Zwecke
- oder
- Die nichtrechtsfähige Stiftung und der Treuhänder verfolgen identische Zwecke, aber die nichtrechtsfähige Stiftung verfügt über eigene Stiftungsgremien, die unabhängig von dem Treuhänder des Stiftungsvermögens über die Verwendung der Mittel entscheiden können. Der Treuhänder als zivilrechtlicher Rechtsträger ist vom Einfluss auf die Verwendung der Mittel ausgeschlossen.

Rezensionen

J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen. Buch 1: Allgemeiner Teil. §§ 80-89 (Stiftungsrecht)

Von Rainer Hüttemann und Peter Rawert. Berlin, Verlag Sellier/de Gruyter 2011. 344 S., 134,95 EUR, ISBN: 978-3-8059-1084-2.

I. Einleitung: Aus Staudinger/Rawert wird Staudinger/Hüttemann/Rawert

Dass die Neukommentierung des Stiftungsrechts im „Staudinger“ ein Standardwerk werden würde, war zu erwarten gewesen. Schon die letzte Auflage aus dem Jahre 1995, kommentiert von Peter Rawert, war ein Werk, das man für seine detaillierten, dogmatisch sauberen und dadurch besonders verständlichen Ausführungen auch 15 Jahre nach seinem Erscheinen gerne konsultierte.

Dennoch verspricht das „Projekt Neuaufgabe“ eine besondere Spannung, nicht nur für die interessierten Leser, sondern sicherlich auch für die Autoren. Nicht genug, dass die sich überschlagenden Entwicklungen in Gesetzgebung, Literatur und Praxis aufgearbeitet werden mussten. Auch und vor allem hatte sich das Autorenteam vergrößert: Zu Peter Rawert war Rainer Hüttemann gestoßen, aus dem „Rawert“ sollte nicht nur ein Mehrautorenwerk, sondern ein „Gemeinschaftswerk“ werden.

Dem stiftungsrechtlich interessierten Kreis muss keiner der beiden Autoren vorgestellt werden, sie sind seit vielen Jahren aufgrund ihrer (nicht nur stiftungs- und gemeinnützigkeitsrechtlichen) Publikationen und Vorträge als Große ihrer Zunft bekannt. Das Gleiche gilt für die Tatsache, dass sich beide als äußerst scharfe Denker ausweisen, die ebenso selbstbewusst wie überzeugend den intellektuellen Disput suchen. Nach eigener Aussage haben sich die Autoren bei der Kommentierung „ordentlich zusammengerauft“. Man kann sich förmlich vorstellen, was in der gemeinsamen Denkstube vorgegangen sein mag. Ob bei der Einigung über manche Aspekte die zweite Leidenschaft Rawerts, die Zauberkunst, nachgeholfen hat, kann an dieser Stelle lediglich vermutet werden. Jedenfalls darf ein Standpunkt, der sich im Disput dieser beiden Köpfe als kompromissfähig erwiesen hat, sicherlich eine gewisse Tragfähigkeit und gleichsam innere Überzeugungskraft für sich beanspruchen.

„Double Trouble“ also oder „Double Impact“? Anhand einiger Schlaglichter und charakteristischer Grundlinien will der Rezensent im Folgenden dieser Frage nachgehen.

II. Einige Schlaglichter

Recht auf Stiftung. Bereits in der Einleitung wird darauf verwiesen, dass es sich beim Recht auf Stiftung um eine wesentliche Neuerung des modernisierten Stiftungsrechts handelt. Die Autoren führen als Basis für die Anerkennung dieses Rechts Art. 2 und 14 GG an; sie gehen von einer Institutsgarantie aus, die in § 80 Abs. 2 BGB einzelgesetzlich niedergelegt ist und aus der folgt, dass die „Gemeinwohlge-

fährdung“ als „Gesetzesverletzung“ zu verstehen ist. Gleichzeitig verneinen die Autoren eine Bestandsgarantie für die rechtsfähige Stiftung des Privatrechts, was unter anderem damit zusammenhängt, dass sie auf einen „funktionalen Stiftungsbegriff“ abstellen. Insgesamt wird aus der Kommentierung auch ersichtlich, dass der gesamte Bereich noch einige kontroverse Punkte enthält; nachdem sich *Hüttemann/Rawert* zum Teil im Gegensatz zu anderen Autoren positionieren, wird für weitere Diskussionen gesorgt sein.

Landesstiftungsrecht. Die Autoren stellen klar, dass das reformierte Bundesrecht die Voraussetzungen für die Ausgestaltung der Satzungen rechtsfähiger Stiftungen abschließend regelt. Landesstiftungsgesetze sind damit insoweit – namentlich sofern sie zusätzliche Anforderungen an die Stiftungssatzung stellen – derogiert. Bezug genommen wird auch auf den Modellentwurf eines Landesstiftungsgesetzes, welcher von *Hüttemann/Rawert* konzipiert wurde; obgleich verschiedene Bundesländer Einzelregelungen des Modellentwurfes übernommen haben, hat dieser Entwurf nach Ansicht des Rezensenten insgesamt doch nicht die Wertschätzung erfahren, die er eigentlich verdient gehabt hätte. Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang schließlich auf das frisch erschienene Handbuch des Landesstiftungsrechts (Hrsg. *Hüttemann/Richter/Weitemeyer*), in dem das Landesstiftungsrecht, auch unter Mitwirkung der beiden Kommentatoren, im Detail aufgearbeitet wird.

Unternehmensstiftung. Auf breitem Raum wird in der Vorbemerkung die „unternehmensverbundene“ Stiftung behandelt. Ausgehend von einer luziden Beschreibung der Vorteile und Gefahren, die aus der Symbiose von Stiftung und Unternehmen resultieren können, entwickeln die Autoren ihre Positionierung in diesem umstrittenen Themenfeld. Nach wie vor ist diese restriktiver als der Ansatz der herrschenden Meinung, sie wurde aber mit dem Ziel neu justiert, „praktikabel, stifterfreundlich und rechtsdogmatisch systemkonform“ zu sein. Insbesondere wird dabei die früher vertretene analoge Anwendung des § 22 BGB auf unternehmensverbundene Stiftungen nicht mehr befürwortet, nachdem der Gesetzgeber auf entsprechende Vorschläge im Zuge der Modernisierung des Stiftungsrechts nicht eingegangen war. Die unternehmensverbundene Stiftung soll nunmehr ausschließlich am Stiftungsbegriff und dem Gemeinwohlvorbehalt gemessen werden. Als Kernproblem wird hierbei die Verhinderung sogenannter verdeckter Selbstzweckstiftungen herausgestellt, welche unter dem „Deckmantel“ eines nicht wirtschaftlichen Zweckes letztlich nur die Unternehmenserhaltung zum Ziel haben. Ob eine solche verdeckte Selbstzweckstiftung vorliegt, soll anhand zweier widerleglicher Indizien ermittelt werden; erstes Indiz ist dabei eine „institutionalisierte“ (im Sinne von: kaum lösbare) Bindung einer Stiftung mit nicht unternehmensbezogenem Zweck an ein bestimmtes Unternehmen; zweites Indiz ist eine rechtliche oder faktische Identität von Stiftungsorganen und Unternehmensführung. Die Möglichkeit einer zweckmäßigeren Anlage des Stiftungsvermögens durch seine Umschichtung in andere Anlageformen als die Beteiligung am verbundenen Unternehmen führt hingegen nach Auffassung der Autoren noch nicht zur Unzulässigkeit einer an der Unternehmensbeteiligung festhaltenen Stiftung. Vielmehr stehe dem Stifter ein Spielraum bei der Frage zu, welche Vermögensausgestaltung der Stiftung er für zweckmäßig hält. Handlungsbedarf bestehe erst dann, „wenn die für die Vermögensverwaltung zuständigen Stiftungsorgane vor dem Hintergrund konkreter Entwicklungen zu der Einschätzung gelangen müssen, dass eine dauerhafte

und nachhaltige Erfüllung des nicht unternehmensbezogenen Stiftungszweckes lediglich auf der Grundlage einer Vermögensumschichtung gewährleistet ist“.

Familienstiftung. Auch die Familienstiftung erfährt neue Aufmerksamkeit. Bemerkenswert ist, dass die in der Vorauflage vertretene, restriktive Haltung gegenüber der Zulässigkeit von Familienstiftungen de lege lata ausdrücklich aufgegeben wird: Dass die reine Vermögensverwaltung im Interesse eines bestimmten Personenkreises keinen zulässigen Stiftungszweck bilde und Stiftungen, deren Zweck sich in voraussetzungslosen Unterhaltsleistungen erschöpfe, nicht anerkennungsfähig seien, wird – trotz einer weiter grundsätzlich kritischen Haltung gegenüber reinen Unterhaltsstiftungen – nicht aufrecht erhalten, nachdem der Gesetzgeber bei der Reform des Stiftungsrechts entsprechende Vorschläge nicht aufgegriffen hatte. Der Diskurs wird rechtsvergleichend eingebettet; nicht zuletzt erfolgt ein Hinweis auf Art. 335 des schweizerischen ZGB, welcher Familienstiftungen nur für anlassbezogene Zwecke und somit – nach bisheriger Meinung des Schweizer Bundesgerichts – nicht für reine Unterhaltszwecke für zulässig erklärt. Zu diesem Punkt hat der Rezensent beizutragen, dass bedeutende Teile der Schweizer Literatur seit einiger Zeit gegen diese restriktive Haltung der Rechtsprechung vorgehen. Auch auf politischer Ebene wird über eine Neujustierung des Konzepts der Familienstiftung nachgedacht. Und nicht zuletzt hat kürzlich das Bundesgericht selbst (BGE 135 III 614) entschieden, dass Art. 335 ZGB jedenfalls nicht den Charakter einer international zwingenden Norm (*loi d'application immédiate*) habe und sich nicht gegen auslandsrechtliche Stiftungen, Trusts oder ähnliche Rechtsinstrumente durchsetze; jene können folglich auch dann voraussetzungslose Zuwendungen gewähren, wenn sie in der Schweiz agieren oder die Begünstigten der Zuwendungen dem schweizerischen Recht unterstehen (vgl. zum Ganzen statt vieler *Jakob/Picht*, Trust und Nachlassplanung in der Schweiz nach der Ratifikation des HTÜ, in: *Martinek/Rawert/Weitemeyer* (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter, 2010, S. 141–156).

Weitere Stiftungsformen. Auch in Bezug auf neuere Stiftungsformen ist der Staudinger auf der Höhe der Zeit. Neben der Bürgerstiftung steht hierbei vor allem die unselbständige Stiftung im Fokus, welche zu Recht von neuartigen – und schwerlich überzeugenden – Konzepten abgegrenzt wird, mit denen schuldrechtlichen Geschäften im Stiftungsumfeld eine eigene Rechtspersönlichkeit zugewiesen werden soll. Im Ergebnis votiert die Kommentierung (unter Aufgabe ihrer bisherigen Position) für eine Schenkung unter Auflage als dogmatische Qualifikation des Stiftungsgeschäfts einer unselbständigen Stiftung. Ferner wenden sich *Hüttemann* und *Rawert* – in Auseinandersetzung u.a. mit der Auffassung von *Burgard* (2005) – mit ausführlicher Begründung gegen korporative Elemente im Stiftungsrecht, dabei u.a. unter Hinweis auf die Stiftungsautonomie. Wie auch die Erläuterungen zu Zustiftungen, Stiftungsvereinen und Sammelvermögen zeigen, behandeln die Autoren mithin neue bzw. alternative Formen der stiftungsartigen zweckbezogenen Vermögensperpetuierung differenziert und keineswegs kritiklos, möchten ihre Entwicklung aber grundsätzlich positiv begleiten.

IPR der Stiftung. In Bezug auf internationalprivatrechtliche Fragestellungen ist die Kommentierung vergleichsweise knapp gehalten. Mit Blick auf die Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit wird im Ergebnis dafür plädiert, das auf eine Stiftung anwendbare Recht auch weiterhin nach

der so genannten Sitztheorie zu ermitteln. Die European Foundation erfährt eine kurze Beschreibung, aber keine tief greifende Analyse.

Stiftungssteuerrecht. Eine – infolge der Mitwirkung von *Hüttemann* nicht überraschende, nichtsdestotrotz besonders zu würdigende – Stärke der Kommentierung bildet die Behandlung des Stiftungssteuerrechts. Die ganzheitliche, vielfach eingehende und dennoch kompakte Darstellung dieser Materie zeugt, auch und gerade in einer Kommentierung zum bürgerlichen Recht, von der Breite des Horizonts ihrer Autoren.

Stiftungsvermögen. Fragen im Zusammenhang mit dem Stiftungsvermögen erhalten breiten Raum. So wird die Ansicht vertreten und begründet, dass entgegen der h.M. ein Ausstattungsversprechen des Stifters kein zwingendes Element des Stiftungsgeschäfts unter Lebenden darstelle. Neben den i.R.v. § 81 BGB erfolgten Ausführungen zu Begriff, Zusammensetzung und Gestaltung des Stiftungsvermögens werden i.R.d. § 86 BGB auch die Pflichten der Stiftungsorgane bei der Vermögensverwaltung und -erhaltung thematisiert. Insgesamt wird dem Stifter eine begrüßenswert starke Gestaltungsmacht eingeräumt – denn in der Tat muss dem Stifter ein weiter, gestaltungsautonomer Spielraum für Vorgaben darüber zukommen, wie das Stiftungsvermögen zu strukturieren ist.

Foundation Governance. Knapp wird schließlich auf die Ansätze der Foundation Governance eingegangen. Neben Verhaltensrichtlinien und Codices vor allem für die Stiftungsorgane stehen hier auch die Gestaltungsvorgaben des Stifters und Maßnahmen des Gesetzgebers im Raum. Richtigerweise merken die Autoren an, dass die Diskussion über solche Ansätze – obgleich sie gegenwärtig in Wissenschaft und Praxis gewissermaßen im Trend liegen – noch am Anfang steht.

Anhang zu §§ 80-88 BGB. Abgerundet wird die Kommentierung neuerdings durch Gestaltungsvorschläge für Stiftungssatzungen anhand von Textmustern, die auch Bestimmungen zu Bürgerstiftungen und unselbständigen Stiftungen enthalten.

III. Die großen Linien

Insgesamt ist die Kommentierung im Vergleich zur Voraufgabe erheblich angewachsen. Die Mitwirkung *Hüttemanns* wird deutlich in einer Neugewichtung einzelner Themenbereiche und – möglicherweise – auch in der Neujustierung oder Aufgabe einzelner Positionen.

Versucht man, Grundlinien der Kommentierung zu identifizieren, lassen sich etwa die Behandlung der Stiftungsrechtsreform sowie der „modernen“ Tendenzen im Stiftungsrecht herausgreifen. Neue (bzw. neu in den Fokus geratene) Formen und Gedanken (z.B. Foundation Governance, Bürgerstiftung, Zustiftung, unselbständige Stiftung) werden abgeschlossen begleitet, dabei aber stets an die dogmatischen Grundsätze des Stiftungsrechts rückgekoppelt und kritisch auf eine Gefährdung des Stiftungsbegriffs (keine rechtliche Verselbständigung der unselbständigen Stiftung, keine korporativen Elemente) untersucht. Die Stiftungsrechtsreform aus dem Jahre 2001 heißen die Autoren keineswegs in jedem Detail gut, sie akzeptieren sie indes als Gegebenheit, der die Rechtsanwendung Rechnung tragen muss (etwa im Hinblick auf Unternehmensstiftungen, Familienstiftungen oder die Aufgabe von „§ 22 BGB analog“); besonders wertvoll erscheint in diesem Zusammenhang die Mahnung, dass auch dem manchmal sehr offen scheinenden neuen Recht durch den Stiftungsbegriff dogmatische Grenzen gezogen sind.

Nicht zuletzt wegen des stark verbreiteten Steuerrechts- und Grundrechtsteils sowie wegen der eingehenden Behandlung des öffentlich-rechtlichen Stiftungsrechts und der kirchlichen Stiftung blickt die Kommentierung weit über den zivilrechtlichen „Tellerrand“ hinaus und gibt ein umfassendes Bild des Rechtsinstitutes Stiftung. Lediglich rechtsvergleichende, europarechtliche und internationalprivatrechtliche Elemente sind vergleichsweise knapp gehalten und hätten möglicherweise noch weitere wertvolle Einblicke liefern können.

IV. Das Lob zum Schluss

Um es kurz zu machen: Vor uns liegt eine umfassende, höchst kreative und inhaltlich voll überzeugende Neukommentierung des deutschen Stiftungsrechts. Wie sie die Entwicklungen der letzten 15 Jahre durchdringt und in eine Darstellung fasst, die höchstes dogmatisches Niveau mit Verständlichkeit und Leserfreundlichkeit verbindet, bei einer gleichsam liebevollen Perfektion im Detail – das ist wahrlich ein Husarenstück!

Die obige kurze Auseinandersetzung mit dem Werk sollte diesen Eindruck nicht schmälern – im Gegenteil: es kann durchaus als beruhigende Feststellung empfunden werden, dass auch nach Erscheinen dieser „geballten Ladung“ noch ein gewisser Raum für den gepflegt-konstruktiven stiftungsrechtlichen Diskurs geblieben ist.

Vor diesem Hintergrund ist abschließend zu konstatieren: Keine stiftungsrechtliche Diskussion wird in Zukunft am „*Hüttemann/Rawert*“ vorbei gehen können. Der neue Staudinger ist ein Meilenstein, der das Stiftungsrecht der nächsten Jahre nachhaltig prägen wird.

Prof. Dr. Dominique Jakob, M.I.L. (Lund),

Professor für Privatrecht und Leiter des Zentrums für Stiftungsrecht an der Universität Zürich

Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit

Von Benjamin D. Ullrich. Köln, Verlag Carl Heymanns 2011. 414 S., 98,- EUR, ISBN: 978-3452275448. Zugl. Dissertation Universität Bonn 2010.

Den von der Humanistischen Stiftung gestifteten und durch das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen vergebenen W. Rainer Walz Preis des Jahres 2010 für eine herausragende Arbeit auf dem Gebiet des Non-Profit-Rechts hat Benjamin D. Ullrich für seine von Rainer Hüttemann betreute Dissertation „Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit“ erhalten. Auf 355 Seiten entfaltet Ullrich das Verhältnis der zivilrechtlichen Rechtsformen, die gemeinnützigen Organisationen zur Verfügung stehen, zum steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht. Sämtliche Rechtsformen des privaten Rechts werden daraufhin durchmustert, ob sie geeignet sind, die Anforderungen an das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht zu erfüllen. Insbesondere stellt sich die Frage, inwieweit ihre Satzungen aufgrund der steuerlichen Anforderungen abweichend vom gesetzlichen Regelstatut zu formulieren sind und ob dies jeweils gesellschaftsrechtlich zulässig ist.

Die Überlegungen sind umfassend, gut durchdacht und mutig. So fragt sich Ullrich, warum nicht auch Personengesellschaften, anders als dies § 51 Abs. 1 AO im geltenden Recht vorsieht, den Status der Gemeinnützigkeit erreichen könnten. Diese Frage spielt für Kooperationen von gemeinnützigen Organisationen, etwa in der Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Rahmen eines gemeinnützi-

gen Joint Ventures, eine Rolle. Sie stellt sich daneben in dem neu entstehenden Bereich der Social Entrepreneurs, etwa einer Studentengruppe, die mit einem innovativen sozialen oder ökologischen Projekt zunächst klein anfängt und für die die formalen Anforderungen an eine Vereinsgründung oder die GmbH in der Form der Unternehmergesellschaft unpassend ist.

Für umfangreiche soziale Innovationen benötigt man professionellere Rechtsformen. Hier sind wir in Deutschland in der glücklichen Lage, ebenso wie Großbritannien, die Niederlande, Österreich und seit 2009 auch die Schweiz, auf gemeinnützige GmbHs zurückgreifen zu können. Aber auch die in diesen Ländern (mit Ausnahme der Schweiz) kritisch gesehene gemeinnützige Aktiengesellschaft beleuchtet *Ullrich* ausführlich, bekanntestes Beispiel ist der Berliner Zoo. In Frankreich, Schweden und Spanien sind Kapitalgesellschaften als gemeinnützige Organisationen ausdrücklich nicht steuerlich anerkannt. Eine lohnenswerte rechtstatsächliche und rechtsökonomische Aufgabe wäre es, der Frage nachzugehen, ob die gemeinnützige Kapitalgesellschaft den Dritten Sektor in den Ländern, die sie erlauben, stärkt. Denn im Gegensatz zur Stiftung kann die gGmbH ihren gemeinnützigen Zweck veränderten Umständen einfach anpassen. Anders als beim Verein kann eine gemeinnützige Muttergesellschaft eine Einlage leisten, die wieder entnommen werden kann, der Rechtsverkehr kann sich auf eine umfassende Vertretungsmacht des Geschäftsführers verlassen und die Geschäftsleitung einer GmbH ist nicht an die Entscheidungen von Mitgliedsversammlungen mit einer Vielzahl von Vereinsmitgliedern abhängig.

Für die praktisch wichtige Rechtsform der gGmbH breitet *Ullrich* unter Rückgriff auf das rechtsökonomische Schrifttum den Zielkonflikt zwischen der unternehmerischen Grundanlage der GmbH nach ihrem gesetzlichen Regelstatut, das Gewinnausschüttungen und die Verteilung eines Liquidationserlöses vorsieht, und der ideellen Zweckset-

zung einer gGmbH aus. Folgende Problembereiche werden herausgearbeitet und durch die Entwicklung zweckmäßiger Satzungsvorschläge gelöst: Gegenüber der rechtsfähigen Stiftung besteht mangels staatlicher Aufsicht ein Kontrolldefizit, zwischen den gemeinnützigen Gesellschaftern und den externen Gläubigern besteht ein Interessenkonflikt und das Vermögen der Gesellschaft bietet möglicherweise keinen ausreichenden Gläubigerschutz, weil die gGmbH gemeinnützigkeitsrechtlich nur in geringem Maße Rücklagen bilden darf, sondern Einnahmen nach dem Grundsatz der Selbstlosigkeit nach § 55 AO weitgehend umfassend ausschütten muss.

Zum Glück für den Standort gemeinnütziger Kapitalgesellschaften will *Ullrich* die Rechtsform dem Dritten Sektor belassen, kommt aber zu der konsequenten Forderung, dass die gGmbH zu einer entsprechenden Firmierung gezwungen werden sollte, damit Gläubiger auf die aufgezeigte Risikosituation hingewiesen werden. Auch die Forderung nach einem obligatorischen Aufsichtsgremium, wie es viele seriöse gGmbHs bereits vorsehen und wie es auch in der Foundation Governance Debatte ganz grundsätzlich für Non-Profit-Organisationen gefordert wird, ist überlegenswert, möglicherweise für bestimmte Größenklassen. Fast nebenbei werden sämtliche für die Satzungsgestaltung der gGmbH einhergehende Fragen mit erläutert. Die Arbeit ist sorgfältig recherchiert, verständlich geschrieben und leistet eine vertiefte rechtswissenschaftliche Auseinandersetzung mit dem Phänomen des Einsatzes von For-Profit-Rechtsformen für Non-Profit-Organisationen. In der Ausführlichkeit und Sorgfalt, mit der *Ullrich* an diese Aufgabe herangeht, gibt es bislang keine vergleichbare Arbeit. Zugleich ist das Werk von unmittelbarem praktischem Nutzen. *Peter Rawert* hat sich dem Vernehmen nach bereits etliche Hinweise für sein Muster einer „Stiftungs-GmbH“ im Beck'schen Formularbuch notiert.

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Praxisratgeber

Alltagstauglich.



Vereinsrecht

Burhoff
8. Auflage. 2011. 471 Seiten. € 39,80
ISBN 978-3-482-42988-0
📄 Online-Version inklusive



Steuerrecht der Vereine

Schleder
9. Auflage. 2009. 402 Seiten. € 49,-
ISBN 978-3-482-42979-8
📄 Online Version inklusive

Alles, was Berater, Vorstände und Mitglieder eines Vereins für Ihre regelmäßigen Aufgaben wissen müssen. Ideal zum schnellen Nachschlagen, besonders praxisgerecht durch viele Handlungsempfehlungen und Muster.

Praktische Wissensbasis, auch für Spezialisten!

Bestellen Sie jetzt unter www.nwb.de/go/buchshop

Unsere Preise verstehen sich inkl. MwSt. Bei Bestellungen von Endverbrauchern über den Verlag: Im Internet ab € 20,- versandkostenfrei, sonst zzgl. € 4,50 Versandkostenpauschale je Sendung.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO₂-neutral. Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter www.nwb.de/go/nachhaltigkeit

nwb GUTE ANTWORT

Teil unpraktikable bzw. schwer praktikable Lösungen, wie beispielsweise die Pflicht zur Nachweiserbringung über die Hilfsbedürftigkeit bei der Unterstützung hilfsbedürftiger Menschen.

Dr. *Markus Märtens* (Richter am Bundesfinanzhof, München) erläuterte die „Aktuelle Rechtsprechung des BFH zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht“. *Märtens* referierte zunächst das Urteil des BFH vom 25.5.2011 zur Steuerfreiheit der Beteiligungserträge gemeinnütziger Körperschaften aus gewerblich geprägten Personengesellschaften: Entscheidend an diesem Urteil ist, dass der BFH klarstellt, dass die Fiktion der gewerblichen Prägung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bei der beteiligten gemeinnützigen Körperschaft führt. Die Fiktion gilt nicht im Anwendungsbereich des § 14 AO. Folgefragen wie die Geltung der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im Anwendungsbereich des § 14 AO, durch die die sowohl aus gewerblicher als auch aus vermögensverwaltender Tätigkeit resultierenden Einkünfte bei der Personengesellschaft einheitlich als gewerbliche behandelt werden, wurden im Anschluss an *Märtens* Ausführungen diskutiert. Während *Hüttemann* die Ansicht vertrat, dass die Gemeinnützigkeit des Anteilseigners den § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als Gewinnermittlungssachverhalt nicht verändern könnte, wurde unter den Teilnehmern auch die Auffassung vertreten, dass eine Aufteilung der Einkünfte auf Ebene der gemeinnützigen Körperschaft durchaus möglich und in anderen Fällen auch üblich sei.

In dem Beschluss des BFH vom 12.10.2010 bestätigte der BFH die Aberkennung der Gemeinnützigkeit einer Tochtergesellschaft, die ihrer gemeinnützigen Muttergesellschaft den über dem Buchwert liegenden Anteilskaufpreis durch verdeckte Gewinnausschüttungen an den Veräußerer finanziert hatte. Eine Mittelfehlverwendung auch der Tochtergesellschaft liege bei Kenntnis der Zusammenhänge laut BFH vor. Interessant ist, dass der BFH auch die Aberkennung der Gemeinnützigkeit der Tochtergesellschaft für die Jahre vor der Finanzierung des überhöhten Kaufpreises bestätigt hat und dass dieser Aberkennung kein satzungsmäßiger Verstoß gegen die Vermögensbindung, sondern ein Verstoß der tatsächlichen Geschäftsführung zu Grunde liegt. Diese Entscheidung wurde im Anschluss in der Diskussion besonders diskutiert und kritisiert. *Hüttemann* betonte, dass eine Rechtsgrundlage für das Verbot der Zahlung über dem Buchwert liegender Preise nicht existiere. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO verlange lediglich angemessene Vergütungen.

Der zuletzt von *Märtens* besprochene Beschluss des BFH vom 10.3.2010, dessen inhaltliche Richtigkeit unbestritten blieb, behandelt die Frage einer steuerbefreiten GmbH als Organträgerin einer gewerbesteuerlichen Organgesellschaft und stellt die Ablehnung der Steuerbefreiung für einen „outgesourcten“ Gewerbeertrag klar. Festzuhalten bleibt, dass eine steuerbefreite Körperschaft nur mit ihrem steuerpflichtigen Bereich Organträgerin sein kann, so dass die Zurechnung des Gewerbeertrages der Organgesellschaft nur zum steuerpflichtigen Bereich der Organträgerin erfolgen kann und nicht geeignet ist steuerpflichtiges Einkommen der Organgesellschaft auf der Ebene des Trägers der Besteuerung zu entziehen.

Zum Abschluss der 11. Hamburger Tage am Samstag erfolgte ein „Ausflug“ in das Umsatzsteuerrecht der Non-Profit-Organisationen. Referent Prof. Dr. *Thomas Küffner* (Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Küffner Maunz Langer Zugmaier, München) ging zunächst auf die Folgen des EuGH-Urteils „VNLTO“ ein, in dem dieser eine neue Sphäre zwischen unternehmerischer und unternehmensfremder Betätigung, der die Förderung allgemeiner Interessen zuzuordnen ist, für Fragen des Vorsteuerabzugs

entwickelt hat. Der unternehmerische Bereich ist aufzuteilen in einen wirtschaftlichen (mit steuerbaren Tätigkeiten) und einen nicht wirtschaftlichen (nicht steuerpflichtigen) Bereich, der die „neue Mittelsphäre“ bildet und bei dem ein Vorsteuerabzug mangels steuerbarer Umsätze nicht möglich ist (wenn Eingangsleistungen dem neuen unternehmerischen, aber nicht wirtschaftlichen Bereich zuzuordnen sind). Der BFH hat diese Entscheidung mit Beschluss vom 29.6.2010 auf das nationale Recht übertragen, die „neue Sphäre“ angewendet und die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug beim unternehmerischen aber nicht wirtschaftlichen Bereich verneint. Anschließend stellte *Küffner* unterschiedliche, aus jüngerer Rechtsprechung resultierende Verschärfungen und Unklarheiten bezüglich des Vorliegens der Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organgesellschaft dar, also der wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen der Organträgerin. Verbindliche Auskünfte hierzu seien auf Grund der enormen Bedeutung der umsatzsteuerlichen Organgesellschaft für gemeinnützige Organisationen besonders wichtig, so *Küffner*.

Die Tagung hat die Vielseitigkeit der Fragestellungen im Stiftungs- und Non-Profit-Recht wiedergespiegelt und insgesamt einen sehr guten Überblick über die aktuellen Themen des Dritten Sektors gegeben. Prof. Dr. *Birgit Weitemeyer* verabschiedete die Referenten und Teilnehmer nach eineinhalb abwechslungsreichen und anregenden Tagen mit dem Hinweis auf die 12. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts, die im kommenden Jahr am 9. und 10. November 2012 stattfinden werden.

Andrea Schoeneberg,

Doktorandin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bucerius Law School

4. Liechtensteinischer Stiftungsrechtstag – Der Generationenwechsel in der Stiftungslandschaft

Am 25. Oktober 2011 fand der 4. Liechtensteinische Stiftungsrechtstag mit dem Schwerpunkt „Generationenwechsel in der Stiftungslandschaft“ unter der Leitung von Prof. Dr. *Francesco A. Schurr* an der Universität Liechtenstein statt. Als Referenten konnten renommierte Wissenschaftler und Praktiker aus dem In- und Ausland gewonnen werden, die mit den rund 120 Teilnehmern über Fragen zur Gestaltung der Stiftung, aber auch globale Themen wie das europäische Stiftungsrecht unter dem Aspekt der Gemeinnützigkeit diskutierten.

Nach den einleitenden Worten von Schurr begann Prof. Dr. *Susanne Kalss*, Wirtschaftsuniversität Wien, mit ihrem Vortrag über die Rechtsstellung der Begünstigten der Stiftung im internationalen Vergleich. Mit dem Terminus „schillernde Figur der Stiftung“ wies sie auf die Wandlungsfähigkeit des Begünstigtenbegriffes und dessen Ausprägungen hin und spannte in diesem Zusammenhang den Bogen zum liechtensteinischen Recht, dessen gesetzliche Kategorisierung der Begünstigten als Grundlage für die österreichische Unterteilung angesehen wird.

Einen Einblick in die neueste liechtensteinische Stiftungsrechtsprechung gewährte Dr. *Wilhelm Ungerank*, Landrichter am Landgericht Vaduz. Kernpunkte seines Vortrages waren in einem prozessualen Teil ausgewählte Bestimmungen des neuen Ausserstreitgesetzes und in einem materiellen Teil die Abberufung von Stiftungsorganen, die nur in den Fällen möglich ist, in denen gravierende Pflichtwidrigkeiten festgestellt werden können.

Im Anschluss an diese beiden Vorträge hatten die Teilnehmer die Möglichkeit, den genannten Referenten Fragen zu stellen und mit ihnen vertieft über deren Vorträge zu diskutieren.

Nach einer kurzen Kaffeepause, in der die Diskussionen zum ersten Teil fortgeführt wurden, thematisierte *Schurr* in seinem Vortrag die Möglichkeiten zur Ausgestaltung der Stifterrechte. Ganz im Zeichen des Veranstaltungsthemas erläuterte er die Auswirkungen des Generationenwechsels auf die Einflussrechte und ging im Speziellen auf die Möglichkeiten beim Vorhandensein mehrerer Stifter ein.

Aus der Perspektive des immer bedeutender werdenden Gemeinnützigkeitsrechtes beleuchtete Prof. Dr. *Birgit Weitemeyer*, Bucerius Law School, Hamburg, die neuen Tendenzen im europäischen Stiftungsrecht sowie deren Auswirkungen auf das nationale Recht und rundete mit ihren fundierten Ausführungen zu dieser Themenstellung das Programm des Vormittags ab. Das Hauptaugenmerk legte sie unter anderem auch auf die EuGH-Rechtsprechung; hierzu sind insbesondere die Urteile „Persche“ und „Stauffer“ zu nennen. Zum Abschluss thematisierte *Weitemeyer* auch noch die European Foundation und gab einen Ausblick auf deren mögliche Weiterentwicklung.

Das Vormittagsprogramm wurde durch eine Diskussion mit den beiden Referenten *Weitemeyer* und *Schurr*, in der die offenen Fragen der Teilnehmer diskutiert und beantwortet wurden, geschlossen.

Dr. *Daniela Schönenberg*, Rechtsanwältin bei Homburger AG, Zürich eröffnete den Nachmittag mit ihrem Referat über Venture Philanthropy in Europa. Insbesondere hob sie die unternehmerische Stiftungstätigkeit der neuen Generation hervor und zeigte die Unterschiede zur früheren Stiftergeneration auf. Im Besonderen erwähnte sie auch die Gründung der European Venture Philanthropy Association (EVPA) im Jahr 2004 und formulierte die zentralen Forderungen der Venture Philanthropy.

Einen Einblick in die Stiftungsrechtsordnungen von St. Kitts, den Bahamas, Jersey und Belize gewährte Dr. *Paolo Panico*, Private Trustees SA, Luxemburg mit seinem Vortrag über die Rechtsstellung des Stifters und der Begünstigten in den genannten Rechtsordnungen. In einem Rechtsvergleich legte er die Schwerpunkte seines Vortrages sowohl auf die Einflussrechte des Stifters als auch auf die Kontrollrechte der Begünstigten.

Das letzte Referat vor der grossen Paneldiskussion hielt MMag. *Nicolas W. Reithner*, Partner, Walch & Schurti Rechtsanwälte, Vaduz zum Thema Schiedsverfahren im Stiftungsbe- reich. Einen zentralen Stellenwert nahmen die Beispiele aus der liechtensteinischen Rechtsprechung ein, mit denen er immer wieder den Bezug zur Praxis herstellte. Auch das New Yorker Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche war eines der Kernthemen seines Vortrages. Liechtenstein ist diesem nämlich erst kürzlich, am 7.7.2011, beigetreten.

Die von *Schurr* moderierte Paneldiskussion wurde durch zwei Impulsreferate eingeleitet. Mag. *Simone Büchel*, wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht, Universität Liechtenstein, Vaduz referierte über die offenen Fragen, die sich bei der Zweckänderung des Stiftungsrates nach der neuen Rechtslage im Verhältnis zum alten Recht ergeben und präsentierte mögliche Varianten zu deren Lösung. Ass. iur. *Johannes v. Schönfeld*, wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht, Universität Liechtenstein, Vaduz stellte das Spannungsfeld von Philanthropie einerseits sowie Pflichtteilsrecht andererseits dar und arbeitete die sich aus dem liechtensteinischen Recht ergebenden Chancen und Möglichkeiten heraus.

Lars Leuschner Das Konzernrecht des Vereins



2011. Ca. 480 Seiten
(Jus Privatum).
ISBN 978-3-16-150827-1
Leinen ca. € 100,-
(Oktober)

Vereine sind oft in ähnlicher Weise wie Handelsgesellschaften in Unternehmensgruppen eingebunden. Lars Leuschner befasst sich mit den aus dieser Verbundenheit resultierenden Problemen und geht dabei sowohl auf den Verein in der Rolle der Obergesellschaft als auch den abhängigen Verein ein.

Vereine sind im Zuge ihrer gestiegenen unternehmerischen Bedeutung vielfach in ähnlicher Weise wie Handelsgesellschaften in Unternehmensgruppen eingebunden. Lars Leuschner identifiziert die hierdurch hervorgerufenen Probleme und führt sie Lösungen zu. Besonderen Raum nimmt dabei die Konstellation ein, dass ein Verein als Konzernspitze fungiert. In diesem Zusammenhang geht der Autor unter anderem der Frage nach, inwieweit die aus dem Aktienrecht bekannten »Holzmüller-Grundsätze« auch auf den Verein Anwendung finden und deren Vorstände zwingen, im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen die Mitgliederversammlung zu befragen. Ausführlich behandelt wird aber auch die Rolle des Vereins als abhängiger Verband. Mit Blick auf die Stellung des Vereins als Grundtypus der privatrechtlichen Körperschaft zielen die diesbezüglichen Überlegungen darauf, über das Konzernrecht des Vereins hinaus Grundzüge des Rechts des abhängigen Verbands herauszuarbeiten.



Anschließend eröffnete *Schurr* die Paneldiskussion, die sowohl von den Referenten als auch von den Teilnehmern gerne für die vertiefte Auseinandersetzung mit heiklen Stiftungsrechtsfragen genutzt wurde. Hierbei debattierten die Panelteilnehmenden unter anderem auch die Frage nach der Reputation der liechtensteinischen Stiftungen. Besonderes Augenmerk richteten sie dabei auf die im Dezember 2010 gegründete Vereinigung liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen, deren erster Präsident Alt-Regierungschef *Hans Brunhart* ist. Die Teilnehmenden kamen sodann zum Schluss, dass der Vereinigung eine zentrale Rolle zukomme, um die Reputation und die Position liechtensteinischer gemeinnütziger Stiftungen zu fördern.

Ines Wohlgenannt, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Universität Liechtenstein

ConSozial 2011: Themen Nachhaltigkeit und Personalentwicklung treffen den Nerv der Branche


Unter dem Motto „Soziale Nachhaltigkeit – wer erzieht, pflegt und hilft morgen?“ zog die ConSozial vom 2. bis 3. November 2011 über 4.700 Besucher aus dem deutschsprachigen Raum an. Plenumsreferent Prof. Dr. Dr. *Radermacher* zeigte auf der Grundlage seiner international vergleichenden Forschungen, dass ökologische und wirtschaftliche Nachhaltigkeit nicht ohne soziale Gerechtigkeit zu haben ist. Dies gelte in der aktuellen Finanzmarktkrise insbesondere mit Blick auf Europa und die Globalisierung. Der Präsident der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege, *Johannes Stockmeier* betonte,

dass sich die Wohlfahrtsverbände neben den sozialen Herausforderungen künftig verstärkt auch ökologischen und ökonomischen Fragen der Nachhaltigkeit stellen müssen.

Die Messe bot mit 248 Ausstellern erneut eine Bühne für Kontakte und Innovationen. Besonderer Anziehungspunkt war die Sonderschau „Nachhaltig – Wirtschaften“. Die Angebote reichten von intelligenter Energie- und Wärmeerzeugung über nachhaltigen Einkauf bis hin zum Computer-Recycling durch Werkstätten für Menschen mit Behinderungen.

Den mit 10.000 EUR dotierten ConSozial-Managementpreis verlieh die Bayerische Sozialministerin *Christine Haderthauer* an die nueva gGmbH Graz gemeinsam mit der nueva Qualitäts-gemeinschaft Berlin. Dieses Projekt evaluiert Einrichtungen der Behindertenhilfe aus Nutzersicht durch speziell dafür ausgebildete Menschen mit geistiger Behinderung. Die 14. ConSozial wird vom 7. bis 8. November 2012 erneut in Nürnberg stattfinden.

Janne Seelig, Bucerius Law School, Hamburg




DIE BESTEUERUNG DER KRANKENHÄUSER

Mit Hinweisen zu krankenhausrrechtlichen und bilanziellen Fragestellungen

- detaillierten Erläuterungen zur Bearbeitung aller laufenden Steuerrechtsfragen in allen wichtigen Steuerarten im Krankenhaus,
- Unterstützung bei den Steuererklärungspflichten (inkl. E-Bilanz und – im gemeinnützigen Bereich – bei Mittelverwendungsrechnungen und steuerlichen Rücklagendarstellungen),
- praktische Hinweise für Steuergestaltungen aller Art (z.B. Ausgliederungen, Privatisierungen, Fusionen oder Kooperationen),
- Hilfe bei steuerlichen Außenprüfungen sowie Einspruchs- und Klageverfahren

Dabei verfolgen die Autoren einen fachübergreifenden Ansatz aus Steuerrecht, Krankenhausrecht und Rechnungslegung und decken damit alle wesentlichen Fragen bei der Besteuerung von Krankenhäusern ab. Sie berücksichtigen einen Rechtsstand zum 01. Juli 2011. Die Rechtsprechung und die (veröffentlichte) Auffassung der Finanzbehörden ist konsequent verarbeitet, ebenso das steuerliche Schrifttum.

Klaßmann Ralf, Siebenmorgen Jörg, Notz Ursula | BDO (Hrsg.)
4., vollständig aktualisierte Auflage | ISBN: 978-3-8021-1452-6 | Seiten: 820 | Preis: 119,00 €



Hüttemann/Richter/Weitemeyer

Landesstiftungsrecht

Gemeinsamkeit

Seit 2002 haben alle Bundesländer ihr Landesstiftungsrecht an das modernisierte BGB-Stiftungsrecht angepasst. Dieser Prozess ist 2011 mit dem neuen Stiftungsgesetz Sachsen-Anhalt abgeschlossen worden.



Die Reform der Landesstiftungsgesetze hat zwar zu einer deutlichen Annäherung der Strukturen und Regelungsinhalte geführt, gleichwohl bestehen zwischen den Ländern noch gewisse Unterschiede.

Besonderheit

Erstmals werden alle reformierten Landesstiftungsrechte

in einer Gemeinschaftskommentierung aufbereitet, die dem Anwender einen detaillierten Einblick in das reformierte Landesstiftungsrecht gibt und so die tägliche Arbeit erleichtert. Jedes Kapitel beginnt mit der abstrakten Darstellung des Rechtsproblems und möglichen Lösungsansätzen, gefolgt von Erläuterungen der inhaltlich vergleichbaren Regelungen der Landesstiftungsgesetze und der Herausarbeitung einheitlicher Normaussagen. Im Anschluss werden dann die länderspezifischen Besonderheiten erläutert.

Vergleich

In einem „Landesrechtsvergleich“ werden inhaltliche Gemeinsamkeiten, aber auch Sonderentwicklungen aufgezeigt, kommentiert und kritisch bewertet. Zahlreiche Querverweise, detaillierte Gliederungen und die praxisingerechte Aufbereitung der Materie führen den Stiftungspraktiker schnell zur gesuchten Lösung.

Landesstiftungsrecht Herausgegeben von Prof. Dr. Rainer Hüttemann, RA Dr. Andreas Richter, LL.M., und Prof. Dr. Birgit Weitemeyer. 2011, ca. 1.100 Seiten Lexikonformat, gbd. 129,- €. ISBN 978-3-504-49945-7.

Aus dem Inhalt

- Entwicklung des Stiftungsrechts im Bund und in den Ländern
- Regelungsgegenstand und allgemeine Bestimmungen
- Anerkennungsverfahren

Stiftet Wissen.

- Stiftungsverzeichnisse und Vertretungsbescheinigungen
- Verwaltung der Stiftung
- Rechnungslegung
- Satzungs- und Strukturänderung
- Stiftungsaufsicht
- Besondere Stiftungsformen
- Anhang: BGB-Stiftungsrecht, Stiftungsgesetze der Länder

Autoren

Herausgeber und Mitautoren sind ausgewiesene Kenner des Stiftungsrechts und kommen aus Beraterschaft, Verwaltung und Wissenschaft. Überzeugen Sie sich selbst mit einer Leseprobe: www.otto-schmidt.de

npoR-Dokumentation

Vereinsrecht

BGH, Beschl. v. 25.5.2011 – XII ZB 625/10, Vergütungsanspruch des zum Vormund bestellten Vereins

BGH, Urt. v. 21.9.2011 – VIII ZR 118/10, Gewillkürte Prozessstandschaft eines Verbands

OLG Bremen, Beschl. v. 1.6.2011 – 2 W 27/11, Blockwahl des Vorstands eingetragener Vereine

OLG München, Beschl. v. 10.11.2010 – Verg 19/10, Verein als öffentlicher Auftraggeber

OLG München, Beschl. v. 21.6.2011 – 31 Wx 168/11, Änderung der Satzung eines Vereins dahingehend, dass es zur Änderung des Vereinszwecks nicht der Zustimmung aller Mitglieder bedarf

OLG München, Beschl. v. 15.9.2011 – 31 Wx 363/11, Zum Umfang der Prüfungspflicht des Registergerichts bei Satzungsänderungen

KG Berlin, Beschl. v. 20.1.2011 – 25 W 35/10, Wirtschaftliche Betätigung (Betrieb von Filmvorführungen/Festivals) führt zur Verfassung der Eintragung in das Vereinsregister

KG Berlin, Beschl. v. 31.5.2011 – 1 W 119/08, Feststellung der Rechtsnachfolge in Vereinsvermögen

Bösche, Burchard, Wirtschaftliche Vereine als kleine Genossenschaften, npoR 2011, 82

Ehlers, Harald, Die persönliche Haftung von ehrenamtlichen Vereinsvorständen, NJW 2011, 2689

Fröhlich, Martin/Strauf, Hendrik, Die Abstellpflicht der FIFA. Regelungsbedarf und Handlungsansätze, SpuRt 2011, 102

Haas, Ulrich/Vogel, Oliver, § 35 BGB als Restrukturierungshindernis für Sportverbände, SpuRt 2011, 53

Kreutz, Marcus, D & O-Versicherung und Informationsasymmetrien im Verein. Wer entscheidet über den Abschluss und den Selbstbehalt?, ZStV 2011, 46

Pauli, Rudolf, Der Vorstand im Verein, ZStV 2011, 41

Röcken, Michael, Prüfungsrecht der Registergerichte in Vereinsachen, ZStV 2011, 105

Scheffer, Simone, Fallstricke bei der Einberufung und Durchführung von Mitgliederversammlungen, DStR 2011, 2053

Vieweg, Klaus/Röhl, Christoph, Zur zivilrechtlichen Haftung der Veranstalter und Ausrichter satzungsgemäßer Sportwettkämpfe, SpuRt 2011, 56

Wiedemann, Herbert, Gedanken zur Mitgliedschaft, in: Habersack/Hommelhoff (Hrsg.), Festschrift Wulf Goette, 2011, 617

Zimmermann, Klaus, Aktueller Überblick über das deutsche Stiftungsrecht, NJW 2011, 2931

Stiftungsrecht

FG Baden-Württemberg, Urt. v. 30.3.2011 – 4 K 1723/09 (Revision BFH Az. I R 39/11), Rechtsmissbräuchlich gegründete Stiftung (§ 42 AO)

OFD Frankfurt a.M., Rundverf. v. 30.8.2011 – S 0170 A-41-St 53, Errichtung einer nichtrechtsfähigen (unselbständigen) Stiftung

Adam, Thomas, Quid Pro Quo oder Stiften als Gabentausch. Adolf Pochwadt als Stiftungsvermittler für die Weimarer Hochschule für bildende Kunst (1917-1925), ZStV 2011, 121

Feick, Martin/Thon, Leopold, Schutz des Vermögens von Familienstiftungen vor dem Zugriff von Gläubigern der Begünstigten, ZEV 2011, 404

Hosp, Thomas/Langer, Matthias, Die liechtensteinische Familienstiftung: Nischenprodukt oder ernstzunehmende Alternative für den deutschen Investor?, BB 2011, 1948

Hushahn, Johannes, Des Pudels Kern der Verbrauchsstiftung und die Gretchenfrage ihres Vermögensstocks. Zur zivil- und spendenrechtlichen Behandlung der Verbrauchsstiftung, npoR 2011, 73

Kraft, Gerhard/Kraft, Cornelia, Führung eines steuerlichen Einlagenkontos durch privatnützige Stiftungen, DStR 2011, 1837

Küstermann, Burkhard/Staats, Verena, Anrechnung von Stiftungszuwendungen auf sozialrechtliche Ansprüche des Empfängers, ZStV 2011, 51

Rabl, Christian, Der Letztbegünstigte einer Privatstiftung und die Vererblichkeit seiner Rechtsstellung (insbesondere nach einem Widerruf), Journal für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2011, 42

Reuter, Dieter, Die öffentlichrechtliche Stiftung, in: Schliesky/Ernst/Schulz (Hrsg.), Festschrift Edzard Schmidt-Jortzig, 2011, 783

Ritter, Gabriele, Stiftung als Bauherr: So gelingt das Bauvorhaben, StiftungsBrief 2011, 170

Roth, Gregor, Vertretungsbescheinigungen für Stiftungsorgane: Grundlage und Reichweite ihres Verkehrsschutzes, NotBZ 2011, 244

Sandberg, Berit, Stiftungen im Visier der Nationalen Engagementstrategie – Engagementpolitische Erwartungen und sektorale Wirklichkeit, ZStV 2011, 81

Scheibe, Birgit, Auswirkungen des Kontopfändungsschutzes auf die Auszahlung von Stiftungsmitteln, ZStV 2011, 135

Scheibe, Birgit, Auswirkungen des Kontopfändungsschutzgesetzes auf die Auszahlung von Stiftungsmitteln, Sozialrecht aktuell 2011, 217

Schiffer, K. Jan, Entwarnung: Verwaltung treuhänderischer Stiftungen bedarf keiner Erlaubnis nach KWG, StiftungsBrief 2011, 121

Schiffer, K. Jan, Insolvenzgefahr für Stiftungen aus Sicht der Praxis: Die Stiftung und die Finanzkrise, NWB 2011, 3046

Schiffer, K. Jan/Pruns, Matthias, Stiftung und „Vorstiftung“, NWB 2011, 1258

Schiffer, K. Jan/Pruns, Matthias, Unselbständige Stiftungen: Vermögensverwaltung und Genehmigungspflicht nach dem KWG. Ein Blick auf die Grundlagen und ein gelöstes (Schein-)Problem!, npoR 2011, 78

Schiffer, K. Jan/Pruns, Matthias, Unternehmensnachfolge mit Stiftungen. Ein ganz besonderes Rezept, ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 5/2011

Schönenberg, Daniela/v. Schnurbein, Georg, Was macht die Attraktivität eines Stiftungsstandortes aus?, ZStV 2011, 87

Silberer, Günter, Reputation durch unternehmensnahe Stiftungen. Ein komplexes System guter Taten und ihrer Wirkungen, ZStV 2011, 138

Steuerrecht

BFH, Urt. v. 12.1.2011 – I R 91/09, Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung gemäß § 61 AO

BFH, Urt. v. 4.5.2011 – XI R 44/08, Umsatzsteuerbefreiung für die Inszenierung einer Oper

BFH, Urt. v. 4.5.2011 – XI R 35/10, Umsatzsteuerliche Leistungen gegenüber Mietern einer Seniorenwohngemeinschaft

BFH, Beschl. v. 27.6.2011 – VIII B 22/11, Rüge mangelhafter Urteilsbegründung bei der Schätzung von Zinseinkünften aus Liechtenstein

BFH, Urt. v. 29.6.2011 – XI R 52/07, Zum Begriff der umsatzsteuerfreien Heilbehandlung

BFH, Urt. v. 7.7.2011 – V R 42/09, Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung bei gemischt-genutzten Gegenständen

BFH, Urt. v. 18.8.2011 – V R 27/10, Steuerfreiheit hygienischer Leistungen durch Ärzte

BSG, Urt. v. 8.9.2011 – B 3 P 4/10 R, Neuordnung der Berechnung der Investitionskosten in geförderten Einrichtungen; gesonderte Berechnung grundstücksbezogener Kosten bei Investitionskostenbeträgen in Pflegeheimen sind weitgehend unzulässig. Grundstücksbezogene Kosten sind prinzipiell nicht umlagefähig; Abkehr von kalkulatorischen Pauschalen

FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 8.3.2011 – 5 K 5060/08 (rkr.), Kein ermäßigter Steuersatz für Ferienanlage bei Mitarbeit Behindert

FG Münster, Urt. v. 30.6.2011 – 9 K 2649/10 K, Kein Verlust der Gemeinnützigkeit wegen verspäteter Abgabe des Steuerbescheids

FG Niedersachsen, Urt. v. 3.6.2010 – 5 K 78/09 (rkr.), Steuerbefreiung von Honoraren eines Einzelunternehmers von gemeinnützigen Einrichtungen

FG Niedersachsen, Urt. v. 30.3.2011 – 16 K 293/10, Steuerpflicht der Umsätze eines Berufsbetreuers

FG Sachsen, Urt. v. 21.9.2010 – 3 K 2016/07, Umsatzsteuerfreie Beförderung von Rollstuhlfahrern

VG Dresden, Urt. v. 3.5.2011 – 7 K 1244/10, Spenden und Sponsoring durch Zweckverband

BMF, Schr. v. 2.8.2011 – S 2223/07/0015 :006, BMF-Schreiben zu steuerlichen Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Hungerskatastrophe in Ostafrika

BMF, Verf. v. 30.9.2011 – S 7238/11/10001, Umfang der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG; Abschnitt 12.5 Absatz 5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Bayerisches Landesamt für Steuern, Verf. v. 20.7.2011 – Est-KarteI, Karte 1.1 zu § 3 Nr. 26 EStG, Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG

Bayerisches Landesamt für Steuern, Verf. v. 17.8.2011 – Est-KarteI, Karte 9.1.1 zu § 10b EStG, Ausstellung von Spendenbescheinigungen durch Elternbeiräte

Bayerisches Landesamt für Steuern, Verf. v. 8.9.2011 – S 2121.1.1-1/33 St 32, Verfügung betr. Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG

FinMin Baden-Württemberg, Rundverf. v. 20.5.2011 – 3-S 380.6/76, Behandlung der gemischten Schenkung sowie der Schenkungen unter Auflage. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder

OFD Frankfurt a.M., Verf. v. 4.3.2011 – S 7179 A-47-St 112, Verpflegung und Unterbringung bei Fortbildungen

OFD Frankfurt a.M., Verf. v. 5.5.2011 – S 0187.2.1-8/2 St 31, Gemeinnützigkeit von Hallenbauvereinen

OFD Frankfurt a.M., Rundverf. v. 4.7.2011 – S 7200 A - 255 - St 111, Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Kulturförderabgabe

OFD Karlsruhe, Verf. v. 25.8.2011 – S 7200, Bemessungsgrundlage bei Leistungen von Vereinen an Mitglieder

Alvermann, Jörg, Umsatzsteuer auf Vereinsbeiträge?, SpuRt 2011, 108

Daragan, Hanspeter, Die Zurechnung des Vermögens und der Erträge einer kontrollierten Liechtensteiner Stiftung, DB 2011, 2223

Desens, Marc/Hummel, David, Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Destinatäre bei der Auflösung einer Stiftung mit Einkommen- und Schenkungsteuer, DStZ 2011, 710

Eversberg, Horst/Baldauf, Uwe, Der gemeinnützige Betrieb gewerblicher Art als steuerbegünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Zweckbetrieb) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, DStZ 2011, 597

Gersch, Eva-Maria, Spenden und mehr – neue Verwaltungsanweisungen im Gemeinnützigkeitsrecht, AO-StB 2011, 305

Kitzmann, Lars Michael, Ungeahnte Gratwanderung zwischen organisierter Kriminalität und Gemeinnützigkeit. Genehmigungsvoraussetzungen einer Tombola für Vereinsfeste, ZStV 2011, 94

Klümper-Neusel, Claudia, Steuervereinfachungsgesetz 2011: Negative Auswirkungen auf das Spendenrecht, Stiftungs-Brief 2011, 130

Nieskens, Hans, Status, Eigenschaft und Ort des Dienstleistungsempfängers. Ein Beitrag zur Anwendung der VO (EU) 282/2011 vom 15.3.2011 (ABIEU Nr. L 2011/77 S. 1) und zum BMF-Schreiben vom 10.6.2011 (DB0423378) zum 1.7.2011, DB 2011, 1470

Reich, Manfred, Die einkommensteuerliche Behandlung der einer gemeinnützigen Stiftung auferlegten Rentenverpflichtung beim Empfänger, DStR 2011, 1742

Römer, Stephan, Übertragung von Vermögensgegenständen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, Stiftungs-Brief 2011, 134

Roth, Hans-Peter, Die Abzugsfähigkeit von Spenden ins EU-/EWR-Ausland, Steuer und Studium 2011, 553

Rotter, Markus/Spörl, Viola, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen. Grundlagen, Gesetzgebung, Handlungsoptionen, Steuer und Studium 2011, 489

Steiner, Axel, Die „sportliche Veranstaltung“ im Umsatzsteuerrecht, SpuRt 2011, 144

Theuffel-Werhahn, Berthold, Wesentliche Änderung der BFH-Rechtsprechung zu Kommanditbeteiligungen gemeinnütziger Stiftungen, DB 2011, 2058

Wagner, Klaus-R., Wider die These der verdeckten Gewinnausschüttung von Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftungen, DStR 2011, 1594

Wassermeyer, Franz, Liebhaberei und Spendenabzug bei der Einkommensermittlung im Körperschaftsteuerrecht, DB 2011, 1828

Andere Rechtsgebiete

BFH, Urt. v. 17.5.2011 – VII R 47/10, Unvereinbarkeit der Tätigkeit als Vorstandsmitglied einer Genossenschaftsbank mit dem Beruf des Steuerberaters

BGH, Urt. v. 9.6.2011 – III ZR 203/10, Kündigung eines Vertrags über ambulante Pflegeleistungen

BGH, Beschl. v. 21.6.2011 – II ZB 12/10, Pflichtprüfung in der Insolvenz der Genossenschaft

BGH, Beschl. v. 7.9.2011 – 1 StR 343/11, Neubemessung der Strafe des Gründers des Kinderhilfswerk e.V.

Böttcher, Lars, Compliance: Der IDW PS 980 – Keine Lösung für alle (Haftungs-)Fälle!, NZG 2011, 1054

Dinglreiter, Ulrike, Strategiebenchmarking für Umweltstiftungen – Teil 2: ZStV 2011, 59; Teil 3: ZStV 2011, 130

Englisch, Joachim, Leistungen rechtlich verselbständigter kirchlicher Werke im kirchlichen Binnenbereich, DStR 2011, 1692

Haas, Ulrich/Hoßfeld, Anne, Kurzkommentar zu BGH, Beschl. v. 21.6.2011 – II ZB 12/10 (Genossenschaft, Insolvenz, Verbandsprüfung), EWIR 2011, 595

Kort, Michael, Die Bedeutung von Unternehmensgegenstand und Gesellschaftszweck einer AG bei Auslagerung von Geschäftsbereichen auf gemeinnützige Gesellschaften, NZG 2011, 929

Kurz, Tilo/Elger, Susanne/Mareck, Claudia, Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege. Aktuelle steuerliche Entwicklungen in Theorie und Praxis, ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 3/2011

Müller-Michaels, Olaf/Ringel, Wiebke, Muss sich Ethik lohnen? Wider die ökonomistische Rechtfertigung von Corporate Social Responsibility, AG 2011, 101

Rulle, Oliver, Die gemeinnützige eingetragene Genossenschaft. Leitfaden zur Ausgestaltung als steuerbegünstigte Körperschaft, ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 4/2011

Storg, Peter, Die Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts an Personengesellschaften, DStZ 2011, 784

Werner, Rüdiger, Immobiliengeschäfte mit Stiftungen: Vertretung der Stiftung im Grundbuchverfahren, MDR 2011, 639

Die Dachstiftung. Das Tragen und Verwalten von Unterstiftungen unter dem Dach einer selbständigen Stiftung. Von Goran Studen. Basel, Helbing Lichtenhahn Verlag, 2011. 349 S., 176,- EUR, ISBN 978-3-7190-3146-6.

Studen untersucht das vergleichsweise junge Rechtsphänomen der Dachstiftungen unter einem an den Bedürfnissen der schweizerischen und deutschen Stiftungspraxis ausgerichteten Ansatz. Die rechtlichen Fragestellungen im Zusammenhang mit Dachstiftungsbeteiligten werden ebenso wie die haftungsrechtlichen Problemfelder einer praxisgerechten Lösung zugeführt. Ergänzt wird die zivilrechtliche Ebene um steuerrechtliche Ausführungen, abschließend werden neue Einsatzmöglichkeiten für Dachstiftungen aufgezeigt.

Fachliteratur

Verein – Stiftung – Trust. Entwicklungen 2010. Von Dominique Jakob, Karin Messmer, Peter Picht und Goran Studen. Bern, Stämpfli Verlag 2011. 163 S., 50,- EUR, ISBN 978-3-7272-8085-6.

Vermittelt wird ein umfassender Überblick über die aktuellen Entwicklungen für Wissenschaft und Praxis. Die Konzentration liegt auf dem schweizerischen Recht und schließt insbesondere im Stiftungsrecht auch das Fürstentum Liechtenstein sowie die europäischen Bezüge mit ein.

Die Besteuerung der Krankenhäuser. Von Ralf Klaßmann, Jörg Siebenmorgen und Ursula Notz. Düsseldorf, IDW-Verlag, 4. Aufl. 2011. 820 S., 119,- EUR, ISBN 978-3-8021-1452-6.

Schwerpunkte dieser Neuauflage, die sich vorrangig an Mitarbeiter von Krankenhausverwaltungen und deren steuerliche Berater richtet, sind aktuelle Entwicklungen bei der steuerlichen Beurteilung der Aktivitäten von (ansonsten) steuerbegünstigten Krankenhäusern sowie die Umsatzsteuerbefreiungen für Krankenhäuser. Daneben werden erstmals Verknüpfungen zwischen Steuerrecht und Krankenhausfinanzierungsrecht einerseits sowie Steuerrecht und Bilanzrecht andererseits hergestellt. Nach einem ausführlichen Teil zur Steuerbegünstigung werden alle Steuerarten behandelt, von der Körperschaftsteuer bis hin zur Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Gemeinnützigkeit in der zivilgesellschaftlichen Perspektive. Von Klaus Liebl. Stuttgart, Boorberg-Verlag 2011. 219 S., 60,- EUR, ISBN 978-3-415-04569-9.

Inwieweit rechtfertigt zivilgesellschaftliches Agieren Steuervergünstigungen im Sinne des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 51 ff. AO)? Was charakterisiert eine Zivilgesellschaft (civil society) und welchen spezifischen Gemeinwohlbeitrag leistet sie jenseits von Staat und Markt? Liebl zeigt die Defizite der Besteuerung der zivilgesellschaftlichen Akteure de lege lata auf, um schließlich zu klären, ob ihr Gemeinwohlbeitrag eine steuerliche Vergünstigung – vergleichbar einer Bereichsausnahme – systemkonform begründen kann.



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

INSTITUT FÜR STIFTUNGSRECHT UND
DAS RECHT DER NON-PROFIT-ORGANISATIONEN

npoR Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen

Heft 4/2011

Impressum

Herausgeber:

Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen
Bucerius Law School
Hochschule für Rechtswissenschaft gemeinnützige GmbH
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg
Geschäftsführer: Dr. Hariolf Wenzler, Benedikt Landgrebe (Stellvertreter)
Vorsitzender des Aufsichtsrats: Prof. Dr. Michael Göring
Amtsgericht Hamburg, HRB 75325
Redaktionelle Gesamtverantwortung: Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Redaktion:

Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen,
Bucerius Law School, Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg. Telefon: (040) 30706-270.
Telefax: (040) 30706-275. Email: Redaktion@npoR.de. npoR im Internet: www.npoR.de. Schriftleitung: Dr. Gregor Roth; Redaktion: Janne Seelig (geschäftsführend), Julian Albrecht, Clara Lienicke, Peter Stark, Christian Süß. Assistenz: Julia Theele.
Tel.: 040-30706-274
Fax: 040-30706-275
E-Mail: Redaktion@npoR.de

Möchten Sie uns Anregungen, Wünsche oder Kritik mitteilen? Schreiben Sie uns einfach eine E-Mail an Redaktion@npoR.de. Weitere Informationen zum Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen finden Sie unter: http://www.law-school.de/institut_stiftungsrecht.html. Falls Sie die Onlineversion der Zeitschrift in Zukunft nicht mehr beziehen wollen, genügt eine E-Mail an Redaktion@npoR.de.

Erscheinungsweise:

Die Zeitschrift für das Recht der Non-Profit-Organisationen erscheint vierteljährlich. Der Bezug der Zeitschrift als Onlineausgabe (ISSN 1868-3762) ist kostenlos.

Bezug:

Das aktuelle Heft und vorherige Hefte können kostenlos unter www.npoR.de heruntergeladen werden. Unter dieser Adresse finden Sie auch alle Ausgaben des Newsletters BLS NON PROFIT LAW NEWS (Ausgaben 0/2003 bis 4/2008).

Sie können die Zeitschrift auch als Druckversion (ISSN 1868-3770) kostenpflichtig beziehen. Der Bezug erfolgt über den Buchhandel oder über das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen. Der Preis für die Printausgabe beträgt 12,50 EUR je Heft zzgl. Versandkosten.

ISSN 1868-3762

Empfehlen Sie diesen Maildienst weiter! Gern können Sie auch die Weiterleitungsfunktion Ihres E-Mail-Programms nutzen, um Kolleginnen und Kollegen auf die Zeitschrift aufmerksam zu machen.

Urheber- und Verlagsrecht:

Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Eine Vervielfältigung, Weiterverbreitung oder Speicherung ist gestattet, wenn dies nicht zu kommerziellen Zwecken erfolgt und das Institut für Stiftungsrecht und das Recht für Non-Profit-Organisationen als Herausgeber unter Verweis auf die Internetpräsenz www.npoR.de gut sichtbar als Quelle erwähnt wird. Die Vervielfältigung, Weiterleitung oder Speicherung von Teilen der Zeitschrift ist verboten. Die Einbettung der Zeitschrift in eine Onlinepräsenz (Webseite) ist nur in der Form gestattet, dass durch einen Hyperlink auf die Originalquelle unter www.npoR.de verwiesen wird. Die Einbettung in einen Frame der verweisenden Webseite ist nicht gestattet.

Manuskripte:

Manuskripte und Zuschriften werden ausschließlich an die Redaktion erbeten. Herausgeber und Redaktion haften nicht für Manuskripte, die unverlangt eingereicht werden. Es werden nur Originalaufsätze angenommen, die ausschließlich dem Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen zur Alleinverwertung in allen Medien (einschließlich Datenbanken) angeboten werden. Nach Ablauf eines Jahres kann durch den Autor eine Drittverwertung erfolgen. Das Institut hat dann ein einfaches Verwertungsrecht hinsichtlich aller Medien. Senden Sie Manuskripte bitte als Textdatei (RTF, DOC oder ODT) an Redaktion@npoR.de.

Gestaltung:

Susanne Laudien, grafikerin@laudien.net

Satz:

Dr. Gregor Roth

Fotos:

Dr. Gregor Roth, Thies Ibold

Druck der Printversion (ISSN 1868-3770):

LASERLINE Digitales Druckzentrum Bucec & Co. Berlin KG, Scheringstraße 1, 13355 Berlin, <http://www.laser-line.de>

npoR - Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen
www.npoR.de

Heft 4/2011 – ISSN 1868-3762