



www.npoR.de Heft 3/2009 Seiten 53–84

npoR

ZEITSCHRIFT
FÜR DAS RECHT
DER NON PROFIT
ORGANISATIONEN

Aktuelles

Gesetz zur Erleichterung elektronischer Anmeldungen zum Vereinsregister	S. 53
Gesetz zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen	S. 53
Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 14 und Nr. 16 EStG	S. 54
Einkommensteuerliche Behandlung der Aufwandsentschädigung für ehrenamtliche Betreuer	S. 54

Aufsätze

Die Zustiftung (<i>Prof. em. Dr. Dieter Reuter</i>)	S. 55
Vermögensmanagement mit Fallschirm und Kissen (<i>Arndt P. Funken</i>)	S. 62
Transformation vom Verein in eine Stiftung im Schweizer Recht (<i>Daniela Schönenberg</i>)	S. 64
Public benefit foundations in Albania and their VAT treatment (<i>Elis Tarelli, LL.M.</i>)	S. 67

Rechtsprechung

BGH: Treuhandvertrag als Geschäftsbesorgungsvertrag und Anwendung des AGB-Rechts	S. 71
OLG München: Aufnahmeanspruch gegen Verband trotz des „Ein-Platz-Prinzips“	S. 71
FG Schleswig-Holstein: Kein Spendenabzug bei Zuwendung an Stiftung in Gründung	S. 72

Non-Profit-Recht konkret

Relevanz der Erbschaftsteuerreform für Stiftungen (<i>Prof. Dr. Birgit Weitemeyer/Kerstin Meyer</i>)	S. 81
--	-------



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 3/2009

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

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

Herausgeber:

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

Redaktion:

Dr. Christine Franzius
Anika Gilberg (LL.B.)
Kerstin Meyer (LL.B.)
Matthias Peukert (LL.M.)
Dr. Gregor Roth
Janne Seelig

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 Studentenzeiten 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 (Ausgabe 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 gGmbH

Jungiusstraße 6
20355 Hamburg

Geschäftsführer: Dr. Hariolf Wenzler,
Vorsitzender des Aufsichtsrats: Dr. Markus Baumanns,
Amtsgericht Hamburg, HRB 75325

Redaktionelle Gesamtverantwortung: Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Redaktionsleitung:

Dr. Christine Franzius und Janne Seelig
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg

Redaktionsassistentz:

Julia Theele

Tel.: 040-30706-274

Fax: 040-30706-275

E-Mail: Redaktion@npoR.de



Liebe Leserinnen und Leser,

„Betrachtet man die mit der *Beziehung zwischen Unternehmen und Ethik* befaßten Themenbereiche sowie die Entwicklung, die das Produktionssystem durchmacht, so scheint es, daß die bisher allgemein verbreitete Unterscheidung zwischen gewinnorientierten (*profit*) Unternehmen und nicht gewinnorientierten (*non profit*) Organisationen nicht mehr imstande ist, über die tatsächliche Situation vollständig Rechenschaft zu geben oder zukünftige Entwicklungen effektiv zu gestalten. In diesen letzten Jahrzehnten ist ein großer Zwischenbereich zwischen den beiden Unternehmenstypologien entstanden. Er besteht aus traditionellen Unternehmen, die allerdings Hilfsabkommen für rückständige Länder unterzeichneten; aus Unternehmensgruppen, die Ziele mit sozialem Nutzen verfolgen; aus der bunten Welt der Vertreter der sogenannten öffentlichen und Gemeinschaftswirtschaft. Es handelt sich nicht nur um einen »dritten Sektor«, sondern um eine neue umfangreiche zusammengesetzte Wirklichkeit, die das Private und das Öffentliche einbezieht und den Gewinn nicht ausschließt, ihn aber als Mittel für die Verwirklichung humaner und sozialer Ziele betrachtet. Die Tatsache, daß diese Unternehmen die Gewinne nicht verteilen oder daß sie die eine oder andere von den Rechtsnormen vorgesehene Struktur haben, wird nebensächlich angesichts ihrer Bereitschaft, den Gewinn als ein Mittel zu begreifen, um eine Humanisierung des Marktes und der Gesellschaft zu erreichen. Es ist zu wünschen, daß diese neuen Unternehmensformen in allen Ländern auch eine entsprechende rechtliche und steuerliche Gestalt finden. Ohne den herkömmlichen Unternehmensformen etwas von ihrer wirtschaftlichen Bedeutung und Nützlichkeit zu nehmen, bewirken die neuen Formen, daß sich das System zu einer klareren und vollkommeneren Übernahme der Verpflichtungen seitens der Wirtschaftsvertreter entwickelt. Nicht nur das. *Gerade die Vielfalt der institutionellen Unternehmensformen sollte einen humaneren und zugleich wettbewerbsfähigeren Markt hervorbringen.*“

Mit diesen Worten beschreibt *Papst Benedikt XVI.* in der Sozialenzyklika „*Caritas in veritate*“ vom 29.6.2009 seine Sichtweise von einem Zusammenwirken der unterschiedlichen Unternehmensformen in einem Wirtschaftsleben, das von einer „menschenfreundlichen Ethik“ umfassend geprägt ist und ethische Grundsätze nicht nur für vereinzelte Sektoren vorsieht.

Derweil bemühen sich die Gesetzgeber weltweit, durch regulierende Gesetze der wirtschaftlichen Betätigungsfreiheit dort Grenzen zu ziehen, wo das Fehlen ethischer Maximen von vielen Menschen besonders stark empfunden wird, nämlich bei der Höhe von Managerprämien. Auf eigene Weise nahm der ehemalige Vorstandsvorsitzende der Porsche AG *Wendelin Wiedeking* der zu erwartenden Kritik an der Höhe seiner Abfindung den Wind aus den Segeln, indem er ankündigte, die Hälfte seiner Abfindung in Höhe von 50 Mio. EUR einer gemeinnützigen Stiftung zukommen zu lassen, die am Stammsitz der Porsche AG in Stuttgart-Zuffenhausen die sozial gerechte Entwicklung an allen Porsche-Standorten unterstützen soll. Und auch an die Medien wurde gedacht, die die Höhe einiger Managergehälter teils zum Anlass einer gewissen sensationellen Berichterstattung nehmen. Jeweils 500.000 EUR gehen an drei Sozialfonds für notleidende Journalisten. Die Frage, ob es sich trotz dieser kleinen Spitze um ein Beispiel für das von Papst Benedikt eingeforderte Zusammenspiel der Profit- und Non-Profit-Unternehmen handelt, bietet Anlass zur Diskussion, meint

Ihre Birgit Weitemeyer

Aktuelles

1. Termine des Instituts	S. 53
2. Aus der Gesetzgebung	S. 53
3. Verwaltungsanweisungen	
- Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 16 UStG in der ab dem 1.1.2009 geltenden Fassung (BMF, Schreiben v. 20.7.2009, Az. IV B 9 – S 7172/09/10002 (2009/0416914))	S. 54
- Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 14 UStG (BMF, Schreiben v. 26.6.2009, Az. IV B 9 – S 7170/08/10009 (2009/0404615))	S. 54
- Einkommensteuerliche Behandlung der Aufwandsentschädigung für ehrenamtliche Betreuer nach § 1835a BGB (Bayerisches Landesamt für Steuern, Erlass v. 4.5.2009, Az. S 2337.1.1-2/6 St32/St33)	S. 54
- Gemeinnützigkeit von Fördervereinen bei schulstrukturellen Änderungen (Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Verfügung v. 4.6.2009, Az. S 0180 A-444)	S. 54
- Durchführung von Lotterien durch steuerbegünstigte Körperschaften (OFD Frankfurt, Verfügung v. 20.3.2009, Az. S 7242 a A-13-St 112)	S. 54
4. Aktuelles aus Europa	S. 54

Aufsätze

<i>Prof. em. Dr. Dieter Reuter</i> Die Zustiftung im Recht der selbständigen Stiftung	S. 55
<i>Arndt P. Funken</i> Vermögensmanagement mit Fallschirm und Kissen	S. 62
<i>Daniela Schönenberg</i> Transformation vom Verein in eine Stiftung im Schweizer Recht	S. 64
<i>Elis Tarelli</i> Public benefit foundations in Albania and their VAT treatment	S. 67

Rechtsprechung

1. Vertragstypus einer Vereinbarung über die Verpflichtung zur Errichtung einer unselbständigen Stiftung; Anwendung einer Vorschrift des AGB-Rechts auf Treuhandverträge (BGH, Urt. v. 12.3.2009, Az. III ZR 142/08)	S. 71
2. Aufnahmeanspruch gegen Verband trotz des „Ein-Platz-Prinzips“ zu Gunsten des ersten – schon aufgenommenen – Mitglieds (OLG München, Urt. v. 25.6.2009, Az. U (K) 5327/08)	S. 71
3. Erbfähigkeit einer erst nach dem Erbfall errichteten ausländischen Stiftung (OLG München, Beschl. v. 8.4.2009, Az. 31 Wx 121/08)	S. 72
4. Kein Spendenabzug bei Zuwendung an Stiftung bürgerlichen Rechts in Gründung (FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 4.6.2009, Az. 1 K 156/04)	S. 72
5. Sonstige Gegenleistung für Grundstücksverkauf bei Verpflichtung des Käufers zur Einbringung des Grundstücks in eine von ihm gegründete gemeinnützige Stiftung (FG Hamburg, Beschl. v. 29.12.2008, Az. 2008 3 K 128/08)	S. 72
6. Leitsätze	S. 72

Aktuelle Literatur

1. Rezension: <i>Anna Katharina Gollan</i> Vorstandshaftung in der Stiftung – Eine Untersuchung zur Anwendung der Business Judgment Rule	S. 73
2. Rezension: <i>Christine Geisler</i> Die selbständige Stiftung im Internationalen Privatrecht	S. 74
3. <i>Thomas Dehesselles</i> Insolvenz, Liquidation und Gemeinnützigkeit	S. 75
4. <i>Horst Eversberg</i> Gemeinnützigkeit und Vermögensverwaltung	S. 76
5. <i>Rudolf Herfurth</i> Zuwendungen von Todes wegen an eine gemeinnützige Körperschaft	S. 76

6. <i>Knut Werner Lange</i>	
Zur Pflichtteilsfestigkeit von Zuwendungen an Stiftungen	S. 76
7. <i>Gregor Roth/Béla Knof</i>	
Die Stiftung in Krise und Insolvenz	S. 76
8. <i>Philipp Lennert/Christian Blum</i>	
Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht	S. 77
9. <i>Anne Sanders</i>	
Englisches und deutsches Gemeinnützigkeitsrecht im Vergleich	S. 77
10. Literaturüberblick	S. 77

Aus dem Non Profit Law Yearbook 2008

<i>Udo Steiner</i>	
Die Bedeutung des Sports im Staat des Grundgesetzes	S. 78
<i>Monika Jachmann</i>	
Die Rechtfertigung der steuerlichen Förderung des Sports	S. 78
<i>Reinmar Wolff</i>	
Rechtsträgerschaft und Rechtswahrnehmung im gegliederten Verein	S. 78
<i>Ulrich Segna</i>	
Rechtsformverfehlung und Holdingkonstruktionen bei Idealvereinen – eine Nachlese des „Kolpingwerk“-Urteils	S. 79

Wealth Management für Stiftungen

Szenarien für die Weltwirtschaft – Licht am Ende Tunnels?	S. 80
---	-------

Non-Profit-Recht konkret

<i>Birgit Weitemeyer/Kerstin Meyer</i>	
Relevanz der Erbschaftsteuerreform für Stiftungen	S. 81

Veranstaltungsberichte

Siebttes Doktorandenseminar zum Non-Profit-Recht am 19. und 20.6.2009	S. 84
---	-------

Redaktion:

Dr. Christine Franzius, Anika Gilberg (LL.B.),
Kerstin Meyer (LL.B.), Matthias Peukert (LL.M.), Dr. Gregor Roth,
Janne Seelig

Heft 3/2009
Seiten 53-84
1. Jahrgang
18. September 2009

Aktuelles

1. Termine des Instituts

- **16. Länderabend „Stiftungsland Österreich – Aktuelle Entwicklungen und Tendenzen“** – 24. September 2009, 17:30 Uhr ([Anmeldung](#))
- **9. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts – Recht, Steuern und Management im gemeinnützigen Sektor** – 6.-7. November 2009 ([Anmeldung](#))

Nähere Informationen erhalten Sie im Internet oder per E-Mail an: stiftungsrecht@law-school.de

2. Aus der Gesetzgebung

- Am 2.7.2009 hat der Bundestag unter [TOP 16a](#) das „Gesetz zur Erleichterung elektronischer Anmeldungen zum Vereinsregister und anderer vereinsrechtlicher Änderungen“ in der Beschlussfassung des Rechtsausschusses, [BT-Drs. 16/13542](#), angenommen.
- Ebenfalls am 2.7.2009 hat der Bundestag unter [TOP 16b](#) das „Gesetz zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen“ in der Beschlussfassung des Rechtsausschusses, [BT-Drs. 16/13537](#), angenommen, siehe dazu auch die [Pressemitteilung des BMJ](#).
- Von den Verschärfungen im Datenschutz durch das „[Gesetz zur Regelung des Datenschutzaudits und zur Änderung datenschutzrechtlicher Vorschriften](#)“ sind auch gemeinnützige Einrichtungen betroffen. Zwar stellt § 28 Abs. 3 S. 2 Nr. 3 BDSG klar, dass die Verarbeitung und Nutzung personenbezogener Daten für Zwecke der Werbung für steuerbegünstigte Spenden (nicht: Zustiftungen!) unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin ohne vorherige Einwilligung der Betroffenen zulässig bleiben. Häufig sind gemeinnützige Einrichtungen aber auf kommerzielle Adresshändler

angewiesen, die wiederum nur Daten weitergeben dürfen, bei denen der Betroffene zuvor eingewilligt hat (sogenanntes „Opt-In-Verfahren“).

- Die Wahlprogramme der Parteien zur Bundestagswahl befassen sich auch mit dem Thema „Engagement“: [CDU/CSU](#) S. 37-39, [SPD](#) S. 56 ff., [FDP](#) S. 38, [Grüne](#) S. 162-163, [Die Linke](#) S. 31.
- Am 23.4.2009 hat das Bundesministerium der Justiz einen neuen [Leitfaden zum Vereinsrecht](#) veröffentlicht. Der Leitfaden soll qualifizierten Rechtsrat nicht ersetzen, beinhaltet aber viele wertvolle und umfassende Informationen für Vereine und Vereinsgründer, von der Gründung bis zur Liquidation.
- In seiner Sitzung am 29.5.2009 hat der Bundesrat eine [Entschließung](#) gefasst, in der er sich dafür ausspricht, dass ehrenamtliche Betreuer von Menschen in Pflegeheimen dieselben steuerlichen Privilegien erhalten sollen wie Übungsleiter (vgl. dazu die aktuelle Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern unter 3. Verwaltungsanweisungen).
- Die Bundesregierung hat am 15.7.2009 die [Kabinettsvorlage „Eckpunkte einer nationalen Engagementstrategie“](#) beschlossen.
- Bundesfamilienministerium und Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung (WZB) veröffentlichen [Bericht zur Lage und zu den Perspektiven des bürgerschaftlichen Engagements in Deutschland](#).
- Fragebogen des Statistischen Bundesamtes „Freiräume schaffen: Bürokratiemessungen des Zuwendungsrechts“. Die [Geschäftsstelle Bürokratieabbau der Bundesregierung](#) bittet um die Mitwirkung der zivilgesellschaftlichen Akteure: Auch Zuwendungsempfänger sollen sich durch Vereinfachungen und Entlastungen

wieder auf ihre wesentlichen Aufgaben konzentrieren können. Deshalb erfragt das Statistische Bundesamt den Aufwand der Beantragung, des Abrufes und der Abrechnung von Fördermitteln. Wer an einer Teilnahme an den Befragungen interessiert ist, kann sich beim Statistischen Bundesamt (Katrin Kirschmann, Tel. 0228-99-6438731, Katrin.Kirschmann@destatis.de oder Dr. Iris Meyer, Tel. 0611-754245, Iris.Meyer@destatis.de) oder bei der Geschäftsstelle Bürokratieabbau im Bundeskanzleramt (Lars Wittmann, Tel. 030-18-4001357, Lars.Wittmann@bk.bund.de) melden.

- Nach einem [Gesetzentwurf](#) der Länder Bayern, Saarland und Thüringen soll klargestellt werden, dass ehrenamtlich Tätige nicht sozialversicherungspflichtig sind.

3. Verwaltungsanweisungen

Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 16 UStG in der ab dem 1.1.2009 geltenden Fassung

Nach Art. 132 Abs. 1 lit. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sogenannte Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – MwStSystRL) befreien die Mitgliedstaaten „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden“, von der Mehrwertsteuer. Auf dieser Grundlage trat zum 1.1.2009 eine Neuregelung des § 4 Nr. 16 UStG in Kraft. Diese wird im Einführungsschreiben des Bundesfinanzministeriums vom 25.6.2009 erläutert.

BMF, Schreiben v. 20.7.2009, Az. IV B 9 – S 7172/09/10002 (2009/0416914)

Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 14 UStG

Durch die Neuregelung des § 4 Nr. 14 UStG zum 1.1.2009 werden ambulante wie auch stationäre Leistungen, die der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen, in einer Befreiungsvorschrift zusammengefasst.

BMF, Schreiben v. 26.6.2009, Az. IV B 9 – S 7170/08/10009 (2009/0404615)

Einkommensteuerliche Behandlung der Aufwandsentschädigung für ehrenamtliche Betreuer nach § 1835a BGB

Nach einem Erlass des Bayerischen Landesamts für Steuern sind Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Betreuer nach §§ 1896, 1908i, 1835a BGB weder nach § 3 Nr. 12 EStG noch nach § 3 Nr. 26 EStG steuerbefreit, fallen aber ab 2007 unter den weiteren Voraussetzungen des § 3 Nr. 26a EStG bis zu einem Betrag von 500 EUR

im Kalenderjahr unter den sogenannten Ehrenamtsfreibetrag. Die Aufwandsentschädigungen sind sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG und daher grundsätzlich einkommensteuerpflichtig, es sei denn, sie fallen unter § 22 Nr. 3 S. 2 EStG (Freigrenze von 256 EUR nach Abzug des Ehrenamtsfreibetrags und der Werbungskosten). 25% des Betrages der Aufwandsentschädigung können pauschal als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Bayerisches Landesamt für Steuern, Erlass v. 4.5.2009, Az. S 2337.1.1-2/6 St32/St33 – DStR 2009, S. 1201f.

Gemeinnützigkeit von Fördervereinen bei schulstrukturellen Änderungen

Als Folge der durch das rheinland-pfälzische Landesgesetz zur Änderung der Schulstruktur vom 22.12.2008 (GVBl. S. 340) erfolgten Umstrukturierungen im Schulbereich kann es in vielen Fällen dazu kommen, dass bestehenden Schulfördervereinen das satzungsmäßige Förderobjekt durch Auflösung der betreffenden Schule oder Übergang in eine neue Schulorganisationsform verloren geht. Die Auswirkungen regelt eine Verfügung des Finanzministeriums.

Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Verfügung v. 4.6.2009, Az. S 0180 A-444

Durchführung von Lotterien durch steuerbegünstigte Körperschaften

OFD Frankfurt, Verfügung v. 20.3.2009, Az. S 7242 a A-13-St 112 – UR 2009, 539.

4. Aktuelles aus Europa

Das österreichische Finanzministerium hat erstmals die vollständige Liste aller begünstigten Spendenempfänger auf seiner [Homepage](#) veröffentlicht. Nach dem österreichischen Steuerreformgesetz 2009 sind Spenden an bestimmte mildtätige Vereine und Einrichtungen sowie Einrichtungen, die Entwicklungs- oder Katastrophenhilfe betreiben oder für solche Zwecke Spenden sammeln, bis zu einer Höhe von 10% der Jahreseinkünfte steuerlich absetzbar. Zuvor galt dies nur für gemeinnützige Organisationen, die sich der Wissenschaft und Forschung widmen. Die Veröffentlichung auf der Liste des Finanzministeriums ist Voraussetzung für den Spendenabzug und gilt für die jetzt veröffentlichten Einrichtungen rückwirkend ab dem 1.1.2009.

Die Europäische Kommission hat beschlossen, das Jahr 2011 zum [Jahr der Freiwilligentätigkeit](#) zu machen. Sie erwartet vom Europäischen Jahr der Freiwilligentätigkeit, dass sich mehr Menschen ehrenamtlich engagieren und das Bewusstsein für den Mehrwert dieses Engagements gesteigert wird. Weiterhin soll die Verbindung von Freiwilligentätigkeiten auf lokaler Ebene und ihre Bedeutung in einem umfassenderen europäischen Kontext hervorgehoben werden. Vorgeschlagen wurde, für das Jahr selbst 6 Mio. EUR und zu dessen Vorbereitung 2 Mio. EUR zur Verfügung zu stellen.

Janne Seelig

Aufsätze

Prof. em. Dr. Dieter Reuter*

Die Zustiftung im Recht der selbständigen Stiftung**

I. Brennpunkte der Diskussion

1. Begriffliche Abgrenzung

Die Ausweitung des bis zum 1.1.2007 auf die Neugründung gemeinnütziger Stiftungen beschränkten steuerrechtlichen Sonderausgabenabzugs auf Zustiftungen hat der Zustiftung als stiftungsrechtlichem Rechtsinstitut verstärkte Aufmerksamkeit beschert. Dabei sind Rechtsprobleme entdeckt worden, die man bisher nicht gesehen oder doch nicht für weiter erörterungsbedürftig gehalten hat. Eines davon ist die Abgrenzung der Zustiftung von der unselbständigen Stiftung in der Trägerschaft der Empfängerstiftung. Diese ist nach lange unangefochtener Auffassung klar gewesen: Die Zustiftung ist danach eine Zuwendung in das Stammvermögen einer bestehenden Stiftung ohne weitere Auflagen des Zustifters für die Verwendung und Verwaltung; ihre Wirkung erschöpft sich darin, dass sie das Stammvermögen der Empfängerstiftung vergrößert. Die unselbständige Stiftung in der Trägerschaft der Empfängerstiftung ist demgegenüber durch eine eigene, wenn auch regelmäßig mit dem Zweck der rechtsfähigen Empfängerstiftung zumindest teildentische Zweckbestimmung gekennzeichnet; das ihr gewidmete Vermögen ist von der Empfängerstiftung gesondert zu verwalten und ausschließlich zur Förderung dieses eigenen (Sonder- oder Teil-) Zwecks zu verwenden.¹

Inzwischen gibt es Konzeptionen, die die Trennlinie weniger scharf ziehen. Nach A. Werner ist neben der überkommenen, von ihr so genannten klassischen Zustiftung auch die Zustiftung mit anderen oder erweiterten Zwecken anzuerkennen. Zwar soll die Zuwendung in diesem Fall – wie im Fall der klassischen Zustiftung – primär der Erfüllung des Zwecks der Empfängerstiftung dienen. Doch soll daneben sekundär – als Nebenzweck – der eigene Zustiftungszweck treten.² Rawert vertritt die Auffassung, die Zustiftung könne eine – wenn auch keine weitere oder gar andere, so doch – engere Zweckbestimmung haben als die (rechtsfähige) Empfängerstiftung. Rawert nimmt dabei im Anschluss an die Lehre Schlüters vom funktionalen Stiftungsbegriff an, der Stifter könne das Vermögen der Stiftung auch in der Weise dem von ihm vorgegebenen Zweck widmen, dass er unter dem Dach der (rechtsfähigen) Stiftung mehrere getrennt zu verwalte Teilvermögensmassen bildet, die jeweils Teilzwecken der Stiftung zugeordnet sind. Dieser Zustand soll nicht nur im ursprünglichen Stiftungsgeschäft, sondern auch dadurch geschaffen werden können, dass ein Zustifter Vermögen mit einer im Verhältnis zur Empfängerstiftung engeren Zweckbestimmung zuwendet.³

2. Rechtliche Qualifikation

In Zweifel geraten ist neuerdings auch die rechtliche Qualifikation der Zustiftung. Bis vor kurzem ist einhellige Meinung gewesen, dass die Zustiftung unter Lebenden Schenkung unter Auflage und von Todes wegen, Erbeinsetzung oder Vermächtnis unter Auflage ist.⁴ Sie teilt danach zumindest bei der Zustiftung von Todes wegen die rechtliche Qualifikation der unselbständigen Stiftung. Im Hinblick auf die unselbständige Stiftung unter Lebenden konkurriert zwar die Annahme einer Schenkung unter Auflage mit der Konstruktion eines dem Auftragsrecht unterliegenden Treuhandverhältnisses. Doch hat sich inzwischen die Auffassung durchgesetzt, dass die Annahme einer Schenkung unter Auflage der Stiftungsidee besser entspricht und deshalb vorbehaltlich eindeutig abweichenden Inhalts des „Stiftungsgeschäfts“ den Vorzug verdient.⁵ Wenn aber Zustiftung und unselbständige Stiftung beide unentgeltliche Zuwendungen unter Auflage sind und – so die Meinung Rawerts – auch der Inhalt der Auflage nicht notwendig verschieden ist, dann scheint eine Dilemmasituation zu bestehen: Das Recht setzt eine Abgrenzbarkeit voraus, die es gar nicht hergibt.⁶ Muscheler hat daraus die radikale Konsequenz gezogen, nicht mehr nach dem (objektiven) Inhalt des Zuwendungsakts, sondern nach der (subjektiven) Absicht des Zuwendenden abzugrenzen. Der Zustifter – so argumentiert er – wolle gar nicht donator, sondern cofundator sein. Die Zustiftung sei daher nicht Schenkung, sondern nachträgliche Mitstiftung, auf die nicht die Vorschriften über die unentgeltliche Zuwendung unter Auflage, sondern die §§ 80 ff. BGB analog anzuwenden seien:

* Emeritierter Universitätsprofessor und ehemaliger Direktor des Instituts für Wirtschafts- und Steuerrecht an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel.

** Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser am 19.6.2009 an der Bucerius Law School gehalten hat.

1 MÜKo-Reuter, BGB, 5. Aufl. 2006, § 85 Rn. 11; Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 501; Herzog, Die unselbständige Stiftung des bürgerlichen Rechts, 2006, S. 32.

2 Werner/Saenger-A. Werner, Die Stiftung, 2008, Rn. 518.

3 Rawert, Kapitalerhöhung zu guten Zwecken – Die Zustiftung in der Gestaltungspraxis, DNotZ 2008, 5, 9 f.

4 Rawert (Fn. 3), 7; Burgard (Fn. 1), S. 500.

5 Herzog (Fn. 1), S. 41 ff.; Reuter, Die unselbständige Stiftung, in: v. Campenhausen/Kronke/Werner (Hrsg.), Stiftungen in Deutschland und Europa, 1998, S. 203 ff.; K. Schmidt, „Ersatzformen“ der Stiftung – Unselbständige Stiftung, Treuhand und Stiftungskörperschaft, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 175, 181 ff.; Schlüter, Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung, 2004, S. 59 f.; a.A. Werner/Saenger-A. Werner (Fn. 2), Rn. 952 ff.; Westebbe, Die Stiftungstreuhand, 1993, S. 188 ff.

6 So pointiert Muscheler, Das Wesen der Zustiftung, WM 2008, 1669.

Wie das Stiftungsgeschäft sei das Zustiftungsgeschäft nicht Schenkungsvertrag, sondern einseitiges Rechtsgeschäft und genehmigungsbedürftige Satzungsänderung. Nur so lasse sich die nicht sachgerechte Anwendung vieler Vorschriften des Schenkungsrechts vermeiden.

3. Stiftungsrechtliche Voraussetzungen

Selbst wenn man die Zustiftung mit der herrschenden Meinung als unentgeltliche Zuwendung unter Auflage qualifiziert, kommt neben der Anwendung von Schenkungsrecht bzw. Erbrecht nach der Modernisierung des Stiftungsrechts in Betracht, dass zur Wirksamkeit der Zustiftung auch stiftungsrechtliche Voraussetzungen zu erfüllen sind. Streitig ist vor allem die Bedeutung des § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 BGB, der „Regelungen über das Vermögen der Stiftung“ zum obligatorischen Inhalt der Stiftungssatzung gemacht hat. Das Schrifttum, das sich bisher dazu geäußert hat, geht überwiegend ohne weiteres davon aus, dass aufgrund dessen jede Zustiftung die förmliche Änderung der Stiftungssatzung und damit die Genehmigung der Stiftungsbehörde erfordert.⁷ Eine Ausnahme bildet lediglich Rawert, der umgekehrt ohne Problematisierung für den Regelfall ein Genehmigungserfordernis verneint.⁸ Tatsächlich verlangt § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 BGB dem Text nach nicht die Angabe der Höhe des (Stamm-) Vermögens, so dass die Zustiftung die Anpassung dieser Angabe notwendig macht, sondern nur „Regelungen über das Vermögen“, d.h. nach dem Sprachgebrauch Regelungen darüber, wie das schon in der Stiftungserklärung zugesagte Vermögen verwaltet werden soll, ob Zustiftungen oder Spenden eingeworben werden sollen, auf welcher Grundlage solche Vermögensvermehrungen und Einnahmen erwartet werden, usw. So versteht offenbar Rawert den § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 BGB, wie nicht nur seine Stellungnahme zur Zustiftung, sondern auch seine Konkretisierung des § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 BGB im Beck'schen Formularbuch belegt. Dort wird im Satzungsparagrafen über das Vermögen der Stiftung die Angabe über Art und Höhe des Vermögens ausdrücklich auf den „Zeitpunkt der Errichtung“ beschränkt. Im Übrigen werden Umschichtungen und die Bildung von Rücklagen im gemeinnützigkeitsrechtlich erlaubten Umfang angeordnet.⁹ Immerhin: Letztlich entscheidet über Inhalt und Reichweite einer Vorschrift nicht das nächstliegende Sprachverständnis, sondern der Zweck, den der Gesetzgeber mit der Regelung verfolgt. Erst nach dessen Klärung lässt sich die Abhängigkeit der Zustiftung von einer (genehmigungsbedürftigen) Satzungsänderung begründet bejahen oder verneinen.

II. Das Abgrenzungsproblem

1. Die Lehre von der Zustiftung als möglicher Mischform zwischen klassischer Zustiftung und unselbständiger Stiftung

Was die Lehre von der Zustiftung als möglicher Mischform zwischen klassischer Zustiftung und unselbständiger Stiftung betrifft (A. Werner), so dürfte es sich um ein Missverständnis des § 13 Abs. 1 Nr. 3 BaWüStiftG und des Art. 27 Nr. 1 BayStiftG handeln. Wenn dort von Zustiftungen „mit besonderen Bedingungen oder Auflagen“ bzw. Zustif-

tungen, „die mit einer Last verknüpft sind oder die einem anderen Zweck als der Stiftung dienen sollen“, die Rede ist, dann wird damit entgegen A. Werner nicht die Möglichkeit eines eigenen Zustiftungszwecks anerkannt. Die Zustiftung dient auch in diesen Varianten ausschließlich der Stärkung der Vermögensbasis der Empfängerstiftung zur Verfolgung **ihrer** Zwecke. Die Besonderheit besteht nur darin, dass der Stifter die Wirksamkeit der Zustiftung an die Bedingung bzw. ihre Beständigkeit an die Erfüllung der Auflage knüpft, dass die Zwecke der Empfängerstiftung erweitert oder gar verändert werden.

Fraglich ist insoweit vor allem, unter welchen Voraussetzungen die Empfängerstiftung (vertreten durch ihren Vorstand) eine derartig bedingte oder mit einer Auflage belastete Zustiftung annehmen kann. Das maßgebliche Hindernis besteht darin, dass die Zweckänderung eine Ermächtigung in der ursprünglichen Stiftungssatzung verlangt, die ihren Inhalt und ihre Voraussetzungen konkret regelt. Der Stifter muss den Zweck der Stiftung vorgeben (§ 81 Abs. 1 S. 2 BGB) und ihre (sonstige) Verfassung (= ihre identitätsbestimmenden Merkmale) im Stiftungsgeschäft (= in der ursprünglichen Satzung) bestimmen (§ 85 BGB). Er kann den Stiftungsorganen nicht die Rechtsmacht verschaffen, nach freiem Ermessen die Identität der Stiftung zu verändern.¹⁰ Ohne dass die Satzung der Empfängerstiftung den vom Zustifter zur Bedingung oder Auflage gemachten weiteren Zweck antizipiert hat, kann eine solche Zustiftung daher nicht wirksam angenommen werden.¹¹ Nach A. Werner sollen „positive Anhaltspunkte“ für das Einverständnis des Stifters mit dem vom Zustifter angestrebten weiteren Stiftungszweck ausreichen.¹² In privatrechtsdogmatischer Übersetzung soll das wohl heißen, dass sich das Einverständnis des Stifters nicht im Wege der erläuternden Auslegung aus dem Stiftungsgeschäft ergeben muss, sondern auch im Wege der ergänzenden Auslegung daraus ergeben kann. Das ist ein bedenklreicher Ansatz, zumal die zur ergänzenden Auslegung führende Lücke des Stiftungsgeschäfts offenbar schon daraus abgeleitet werden soll, dass das Stiftungsgeschäft das mit der Forderung eines weiteren Zwecks verbundene Zustiftungsangebot gerade nicht antizipiert hat. Die Ausfüllung der Lücke dahin, dass das Stiftungsgeschäft den weiteren Zweck (missverständlich: Zustiftungszweck) lediglich mit Nachrang gegenüber den ursprünglichen Stiftungszwecken gestattet,¹³ lässt sich theoretisch hören. Aber man fragt sich, welcher Zustifter, der seine Zustiftung von der Förderung eines weiteren Zwecks abhängig machen will, sich darauf einlässt, dass „sein“ Zweck erst und nur zum

7 Schauhoff/Kirchhain, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStR 2007, 1985, 1987; Ley, Die Stiftung 2, 2008, S. 135, 148.

8 Rawert (Fn. 3), 8 f.

9 Rawert, in: Hoffmann-Becking/Rawert (Hrsg.), Beck'sches Formularbuch. Bürgerliches Recht, Handels- und Wirtschaftsrecht, 8. Aufl. 2003, S. 43, 49.

10 MüKo-Reuter (Fn. 1), § 85 Rn. 1-3; Reuter, Stiftungsform, Stiftungsstruktur und Stiftungszweck, AcP 207 (2007), 1, 12 ff.; Rawert, Die Stiftung als GmbH? oder: Der willenlose Stifter, in: FS Priester, 2007, S. 647, 654 ff.; ausführlich Happ, Stifterwille und Zweckänderung, 2007, S. 100 ff.

11 Rawert (Fn. 3), 11, 14.

12 Werner/Saenger-A. Werner (Fn. 2), Rn. 519.

13 Werner/Saenger-A. Werner (Fn. 2), Rn. 518.

Zuge kommt, wenn nach der nachhaltigen Erfüllung der ursprünglichen Stiftungszwecke noch Fördermittel übrig sind. Allzu leicht kann das auf eine Nulllösung hinauslaufen.

Zusammengefasst: Es gibt keinen „Zustiftungszweck“ und damit auch keine Zustiftung, die sich als Mischform zwischen klassischer Zustiftung und unselbständiger Stiftung darstellt. Wohl kommt in Betracht, dass der Zustifter die Zustiftung von einer Erweiterung oder Änderung der Zwecke der Empfängerstiftung abhängig macht. Die Abgrenzung zur unselbständigen Stiftung vollzieht sich insoweit ebenso wie im Fall der klassischen Zustiftung. Im Gegensatz zur unselbständigen Stiftung hat die Zustiftung keinen eigenen Stiftungszweck, sondern erschöpft sich in der Unterstützung des (ggf. in Anpassung an die Voraussetzungen des Zustiftungsangebots erweiterten oder sonstwie geänderten) Zwecks der Empfängerstiftung. Zur Anpassung an die Voraussetzungen des Zustiftungsangebots durch Erweiterung oder sonstige Veränderung ihres Zwecks ist die Empfängerstiftung allerdings grundsätzlich nur in der Lage, wenn ihr Stifter – das Zustiftungsangebot antizipierend – ihre Organe zu einer entsprechenden Zweckänderung konkret ermächtigt hat. Die abweichende Sicht des bayerischen Landesgesetzgebers (Art. 27 Nr. 1, 2. Alt. StiftG) ist nicht nur vereinzelt, sondern – so richtig *Rawert* – unvereinbar mit dem vorrangigen Bundesstiftungsrecht.¹⁴

2. Die Lehre von der möglichen Beschränkung der Zustiftung auf einen Teilzweck der Empfängerstiftung

In voller Schärfe wird das Problem der Abgrenzung der Zustiftung von der unselbständigen Stiftung durch die Lehre von der möglichen Beschränkung der Zustiftung auf einen Teilzweck der Empfängerstiftung gestellt (*Rawert*). Denn die auf einen Teilzweck beschränkte Zustiftung erfordert wie die unselbständige Stiftung, dass die Empfängerstiftung das zugestiftete Vermögen als ein Sondervermögen verwaltet, das nicht für die Erfüllung ihres Gesamtzwecks zur Verfügung steht, sondern treuhänderisch zugunsten des Teilzwecks zu verwenden ist.¹⁵ Allerdings haben *Hüttemann/Herzog* in einem Beitrag zu dem vor dem 1.1.2007 geltenden Stiftungssteuerrecht gerade für den Fall der unselbständigen Stiftung, deren Zweck teilweise mit dem Zweck des Stiftungsträgers übereinstimmt, die Auffassung entwickelt, die Pflicht zur gesonderten treuhänderischen Verwaltung des Vermögens reiche für die steuerrechtliche Privilegierung nicht aus. Vielmehr müsse eine eigene Organisation hinzukommen, die eine autonome Willensbildung sichere. Begründet wird das mit der von der Finanzrechtsprechung für die Steuersubjektivität nach § 1 Nr. 5 KStG verlangten wirtschaftlichen Selbständigkeit.¹⁶ Wer mit *Rawert* die Möglichkeit einer Zustiftung anerkennt, die von der Empfängerstiftung wegen inkongruenten Zwecks oder inkongruenter Verwaltungsaufgaben als Sondervermögen verwaltet werden muss, scheint also eine „Privilegierungslücke“ zu schließen: Die unselbständige Stiftung, die die Voraussetzungen des Sonderabzugs qua unselbständige Stiftung nicht erfüllt, wird, soweit die Stiftungsträgerin selbst eine Stiftung ist, zur Zustiftung und verschafft auf diese Weise den Sonderausgabenabzug doch noch. Zwar ist es grundsätzlich nicht die Aufgabe des Zivilrechts, für

die Konsistenz des Steuerrechts zu sorgen. Aber als unterstützendes Argument ist der Gedanke eines Beitrags zur Einheit der Rechtsordnung durchaus brauchbar.

Auf einem anderen Blatt steht, ob das steuerrechtliche Erfordernis der wirtschaftlichen Selbständigkeit wirklich mit der steuerlichen Anerkennung einer schlichten unselbständigen Stiftung ohne vom Stiftungsträger getrennte Verwaltungsorganisation unvereinbar ist. Jede unselbständige Stiftung weist jedenfalls insofern eine wirtschaftliche Selbständigkeit auf, als die Verwaltung ihres Vermögens nicht nur einer anderen Bindung als die Verwaltung des Eigenvermögens des Stiftungsträgers unterliegt. Vielmehr wird auch die Einhaltung der Bindung von einer anderen Seite überwacht: Ist eine andere Stiftung Stiftungsträgerin, so wird deren eigenes wirtschaftliches Gebaren von der Stiftungsbehörde kontrolliert, die Verwaltung der unselbständigen Stiftung dagegen je nach rechtlicher Konstruktion von den Vollziehungsberechtigten (Auflagenstiftung)¹⁷ oder vom Stifter und seinen Erben (Treuhandsstiftung).¹⁸ *Hüttemann/Herzog* halten dieses Ausmaß wirtschaftlicher Selbständigkeit selbst für ausreichend, wenn der Eigenzweck des Stiftungsträgers nicht mit dem Zweck der unselbständigen Stiftung (teil-)identisch ist.¹⁹ Mag das auch ein theoretischer Fall sein (dem Stiftungsträger ist ein Handeln außerhalb seines Zwecks untersagt), so macht er doch deutlich, dass die Forderung einer wirtschaftlichen Selbständigkeit kraft eigener Verwaltungsorganisation nicht nachweisbar ist.²⁰ Vorkehrungen gegen Interessenkollisionen werden nicht notwendig, sondern entbehrlich, je mehr Übereinstimmung zwischen dem Interesse des Stiftungsträgers und der unselbständigen Stiftung besteht.

Rawert beruft sich für seine These von der möglichen Beschränkung der Zustiftung auf einen Teilzweck der Empfängerstiftung denn auch nicht auf einen stiftungssteuerrechtlich indizierten Bedarf, sondern stützt sich auf eine von *Schlüter* übernommene Stiftungsprivatrechtliche Begründung.²¹ Bei *Schlüter* ist die Zustiftung freilich nicht etwas, was der Abgrenzung gegen die unselbständige Stiftung bedarf, sondern ein Oberbegriff für alle Zuwendungen an eine bestehende Stiftung, die nicht zum zeitnahen Verbrauch bestimmt sind. Sie muss lediglich – so *Schlüter* wörtlich – „als unselbständige Stiftung gesondert geführt und verwaltet werden“, wenn sie einer anderen Zweckbe-

14 *Rawert* (Fn. 3), 8 mit Fn. 15.

15 *Schlüter* (Fn. 5), S. 212 f.

16 *Hüttemann/Herzog*, Steuerfragen bei gemeinnützigen nichtrechtsfähigen Stiftungen, DB 2004, 1001, 1004 f. *Hüttemann* (Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 2 Rn. 51) spricht freilich von der Abgrenzung der unselbständigen Stiftung „gegenüber einer bloßen Zustiftung oder Zuwendung in das sonstige Vermögen für bestimmte Zwecke innerhalb des Satzungszwecks der Trägerkörperschaft (z.B. Fonds)“. Das liest sich so, als sei die unentgeltliche Zuwendung für einen Teilzweck weder Zustiftung noch unselbständige Stiftung.

17 Vgl. *MüKo-Reuter* (Fn. 1), vor § 21 Rn. 42.

18 Vgl. *MüKo-Reuter* (Fn. 1), vor § 80 Rn. 92.

19 Vgl. *MüKo-Reuter* (Fn. 1), vor § 80 Rn. 99.

20 Weniger streng als *Hüttemann/Herzog* auch *Schmidt/Fritz*, Die gemeinnützige nichtrechtsfähige Stiftung – Gestaltungsmöglichkeiten, Stiftung & Sponsoring 5/2003, S. 16, 17.

21 *Rawert* (Fn. 3), 9 f. mit Fn. 21.

stimmung als die Empfängerstiftung unterliegt.²² Die von einer (selbständigen) Stiftung verwaltete unselbständige Stiftung wird so nicht nur zum theoretischen Fall, denn die Stiftung darf auch mittels einer gesonderten Vermögensmasse keine Zwecke verfolgen, die nicht durch ihren eigenen Zweck gedeckt sind.²³ Vielmehr avanciert das gesondert zu verwaltende zugestiftete Vermögen zum Regelfall. Zitat *Schlüter*: „Mit der Zustiftung entsteht keine neue, jeweils eigenständige juristische Person. Es entstehen gleichwohl eigenständige Stiftungen im Sinne einer selbständigen Vermögensmasse mit eigener Zwecksetzung. Sie sind der bereits existierenden Stiftung als Stiftungsträgerin zugeordnet. Die juristische Person Stiftung hat jede so entstehende neue Stiftung immer dann von den übrigen Stiftungen getrennt zu verwalten, wenn und soweit für die Zustiftung Regeln gelten, die von denen der Hauptstiftung abweichen. Diese können sich aus einer spezifischen Zweckbestimmung, aus Auflagen in Bezug auf die Art der Mittelverwendung (auch im Rahmen einer identischen Zweckbestimmung) oder aus einer nur abweichenden Bestimmung über den Vermögensanfall bei einer Auflösung der juristischen Person Stiftung ergeben. Nur im Rahmen völliger Identität aller Merkmale (Zweck, Art der Mittelverwendung, Grundsätze der Vermögensverwaltung, Auflösungsklausel, steuerliche Qualität der Zuwendung) ist eine Verschmelzung mit dem Grundstockvermögen einer anderen Stiftung als selbständige Vermögensmasse im Rahmen der juristischen Person Stiftung zulässig.“²⁴

Diese Sicht der Zustiftung fußt – wie *Rawert* sieht, aber im Gegensatz zu mir billigt²⁵ – auf einem neuartigen dogmatischen Verständnis der juristischen Person Stiftung. Wie der Stiftungsträger im Fall der unselbständigen Stiftung soll auch die selbständige Stiftung das Stiftungsvermögen als Treuhänderin innehaben.²⁶ Indessen setzt eine Treuhänderposition Jemanden voraus, der die treuhänderischen Pflichten einfordern kann. Einen solchen Jemand gibt es im Fall der unselbständigen Stiftung in der Variante Treuhandstiftung in Gestalt des Stifters und seiner Erben, in der Variante Auflagenstiftung in Gestalt der Vollziehungsberechtigten. Demgegenüber führt die Anerkennung der Stiftung als juristische Person dazu, dass die Zweckbindung des Stiftungsvermögens weder zu ihrer Begründung noch für ihren Fortbestand eines Schuldverhältnisses mit Treuhandcharakter bedarf, sondern sich in einer rechtlich verselbständigten Organisation manifestiert. Die selbständige Stiftung ist im Hinblick auf die „treuhänderische“ Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens nicht Schuldnerin, sondern Gläubigerin. Schuldner und damit Adressaten der „treuhänderischen“ Pflichten sind die Mitglieder ihrer Organe, die idealiter durch die Stiftungsaufsichtsbehörde zur ordnungsgemäßen Erfüllung angehalten werden. Die selbständige Stiftung hat entgegen *Schlüter* keinen „Eigenzweck“, der von der Zweckbestimmung des Stiftungsvermögens zu unterscheiden wäre. Der „Eigenzweck“ der Stiftung **ist** die Zweckbestimmung des Stiftungsvermögens. Wie der Verein rechtlich verselbständigter Zweckverband ist, so ist die Stiftung rechtlich verselbständigtes Zweckvermögen.²⁷

Das Beispiel der Zustiftung, das *Schlüter* für die Richtigkeit seines Ansatzes ins Feld führt, unterstützt ihn nicht. Es unterstreicht im Gegenteil, dass dieser Ansatz de lege

lata erheblichen Bedenken begegnet. Weder *Schlüter* noch *Rawert* gehören zu denjenigen, die die Zustiftung als nachträgliche Mitstiftung und damit ohne Rücksicht auf eine mit ihr verbundene Zweckänderung oder -erweiterung als Änderung der Stiftungssatzung qualifizieren. Beide gehen vielmehr mit der h.M. davon aus, dass Zustiftungen (unter Lebenden) Schenkungen unter Auflage sind.²⁸ Wenn die Auflage für die Verwaltung und/oder Verwendung des zugestifteten Vermögens Regeln vorschreibt, die von denen der Hauptstiftung abweichen, ist deren Durchsetzung Sache der Vollzugsberechtigten, nicht der Stiftungsaufsichtsbehörde. Die Stiftungsaufsichtsbehörde hat darüber zu wachen, dass das Stiftungsvermögen im Einklang mit Gesetz und Satzung verwaltet und verwendet wird. Sie ist nicht dazu berufen, Ansprüche Dritter (hier: Vollzugsberechtigter) gegen die Stiftung durchzusetzen, mögen diese Ansprüche auch im Einklang mit Gesetz und Satzung begründet worden sein.²⁹ Daraus folgt, dass das zugestiftete Vermögen, sofern es wegen der Auflage des Zustifters gesondert zu verwalten und zu verwenden ist, keineswegs als rechtlich gleich zu behandelndes Teilvermögen neben das ursprüngliche Vermögen der Stiftung tritt. Das ursprüngliche Stiftungsvermögen ist das rechtlich verselbständige Zweckvermögen, die Stiftung selbst, die mittels **ihres** Vermögens durch **ihre** Organe **ihren** Zweck erfüllt. Das zugestiftete Vermögen verschmilzt mit dem ursprünglichen Vermögen, wenn sich die Auflage des Zustifters in der Anordnung der Verschmelzung erschöpft und die Stiftungsorgane dem nachkommen. Geht die Auflage auf gesonderte Verwaltung und/oder Verwendung des „zugestifteten“ Vermögens, so wird die Stiftung **insoweit** – aber auch **nur** insoweit – zur Stiftungsträgerin, nämlich zur Trägerin einer unselbständigen Stiftung. Dementsprechend ist die Lehre von der möglichen Beschränkung der Zustiftung auf einen Teilzweck der Empfängerstiftung abzulehnen. Eine Zustiftung ist eine Zuwendung in das Grundstockvermögen der Stiftung. Eine Zuwendung, die wegen der mit ihr verbundenen von der Stiftungssatzung abweichenden Auflage als Sondervermögen verwaltet werden muss, ist stets unselbständige Stiftung. Es gibt keinen Grund, eine solche Zuwendung, weil sie an eine selbständige Stiftung erfolgt, rechtlich anders zu qualifizieren als eine gleichartige Zuwendung an einen Verein oder an eine GmbH, für die die Qualifikation als Zustiftung von vornherein nicht in Frage kommt.

III. Die Rechtsnatur der Zustiftung

Muscheler bestreitet zur Begründung seiner These von der Zustiftung als nachträglicher Mitstiftung die Möglichkeit, Zustiftung und unselbständige Stiftung zu un-

22 *Schlüter* (Fn. 5), S. 212.

23 *Rawert* (Fn. 3), 11.

24 *Schlüter* (Fn. 5), S. 213 f.

25 *Rawert*, in: Hager (Hrsg.), *Entwicklungstendenzen im Stiftungsrecht*, 2008, S. 18, 25 („Meilenstein in der Diskussion“).

26 *Schlüter* (Fn. 5), S. 210 f.

27 Ausführlich *Reuter* (Fn. 10), S. 8 ff.; kritisch gegenüber *Schlüter* aus allgemeinerer Perspektive *Jakob*, *Schutz der Stiftung*, 2006, S. 44.

28 *Rawert* (Fn. 3), 7; *Schlüter* (Fn. 5), S. 212 i.V.m. S. 59 f.

29 *MüKo-Reuter* (Fn. 1), vor § 80 Rn. 78.

terscheiden, wenn man die Zustiftung als unentgeltliche Zuwendung unter Auflage auffasst. Da nur so die Einhaltung der Auflage nachgewiesen und kontrolliert und gegebenenfalls im Klagewege erzwungen werden könne, müsse der zugestiftete Vermögensgegenstand bei einer solchen Rechtsnatur der Zustiftung immer als Sondervermögen der Stiftung geführt werden.³⁰ Aber das trifft nicht zu: Die Stiftung erfüllt im Fall der (klassischen) Zustiftung die Auflage dadurch, dass sie das zugestiftete Vermögen als Bestandteil des Grundstockvermögens verbucht. Die Einhaltung des Bestandserhaltungsgebotes wird nicht mehr von den Vollzugsberechtigten, sondern, bezogen auf das gesamte (vergrößerte) Grundstockvermögen, von der Stiftungsaufsicht überwacht. Die Zustiftung erfordert also nicht die Bildung eines Sondervermögens, sondern untersagt sie sogar. Auch wenn Zustiftung und unselbständige Stiftung ihrer Rechtsnatur nach beide unentgeltliche Zuwendungen unter Auflage sind, so ist doch der **Inhalt** der Auflage in dem für die Abgrenzung entscheidenden Punkt – bestehende oder fehlende Notwendigkeit der Bildung eines Sondervermögens mit eigenen Regeln für die Verwaltung und/oder Verwendung – verschieden.

Unabhängig von der Frage, ob die Zustiftung sich nach ihrer rechtlichen Qualifikation durch die h.M. von der unselbständigen Stiftung abgrenzen lässt, bleibt die These *Muscheler*s zu diskutieren, die Zustiftung (unter Lebenden) sei nach der ihr zugrunde liegenden Intention und nach der mit ihr verbundenen Interessenlage nicht Schenkung unter Auflage, sondern Mitstiftung. Gegen sie spricht, dass die Gesichtspunkte, die der Gleichstellung von Stiftung (unter Lebenden) und Schenkung entgegenstehen, im Fall der Zustiftung sämtlich ausscheiden. Da die Stiftung bei der Zustiftung schon besteht, kann die Zustiftung durchaus Schenkungsvertrag sein. Es ist auch sachgerecht, dass der Vertragsschluss unmittelbar zur Leistung des zugesagten Vermögens verpflichtet. Denn anders als im Fall des Stiftungsgeschäfts ist die Gläubigerin bereits in der Welt; der Schuldner kann ihre „Geburt“ nicht verhindern, indem er den Antrag auf Anerkennung nicht stellt oder wieder zurückzieht.³¹ Umgekehrt macht die unmittelbare Verbindlichkeit der Vermögenszusage die notarielle Schenkungsform erforderlich. Die weniger strenge Form des § 81 Abs. 1 S. 1 BGB genügt nicht, weil diese mit der Unverbindlichkeit des Ausstattungsversprechens des Stifters bis zur Anerkennung der Stiftung zusammenhängt. Der Gesetzgeber verzichtet in § 81 Abs. 1 S. 1 BGB auf die notarielle Form, weil das nachfolgende Anerkennungsverfahren, das die Verbindlichkeit des Ausstattungsversprechens begründet, ihre Warnfunktion mindestens genauso erfüllt.³² Bei der Zustiftung gibt es dazu selbst dann keine Parallele, wenn man mit *Muscheler* unterstellt, die Annahme der Zustiftung, deren Notwendigkeit auch er nicht leugnet, erfordere eine genehmigungsbedürftige Änderung der Stiftungssatzung.³³ Denn die Satzungsänderung ist ggf. als Teil der Annahme vom Vorstand zu beschließen, der auch die Genehmigung zu beantragen hat. Der Zustifter ist weder an der Satzungsänderung noch an dem Genehmigungsverfahren beteiligt. Folglich können sie für ihn auch keine Warnfunktion entfalten.

Auch die Vorbehalte gegen die Anwendung von Schenkungsrecht auf das Stiftungsgeschäft betreffen die Zustiftung durchgängig nicht. Diese knüpfen nämlich daran an,

dass das Ausstattungsversprechen des Stifters nicht nur unentgeltliche Zuwendung, sondern auch Grundlage der Anerkennung der Stiftung ist. Die Orientierung an der relativ geringen Schutzwürdigkeit des unentgeltlichen Empfängers, die das Schenkungsrecht kennzeichnet, passt daher für das Ausstattungsversprechen des Stifters nicht uneingeschränkt.³⁴ Die Zustiftung ist dagegen für die Anerkennung der Stiftung ohne Bedeutung. Umgekehrt wird die Qualifikation als Schenkung unter Auflage schon durch die Überlegung nahe gelegt, dass es für das Gegenstück zur Zustiftung, nämlich die Spende, zur Qualifikation als Schenkung unter Auflage gar keine Alternative gibt. Denn die Spende unterscheidet sich von der Zustiftung nur dadurch, dass die Auflage das Gegenteil beinhaltet: statt Überführung in das Grundstockvermögen zeitnahe Verwendung zur Erfüllung des Stiftungszwecks. Die Schwierigkeiten, die *Muscheler* namentlich bei der Anwendung der §§ 525, 527 BGB auf die Zustiftung sieht, bestehen nicht, wenn man sich des begrenzten Inhalts der Auflage bei der Zustimmung bewusst bleibt. Diese lautet nicht – wie *Muscheler* meint – auf „Vollziehung des Zustiftungszwecks (= Stiftungszwecks)“,³⁵ sondern auf Überführung des zugestifteten Vermögens in das Grundstockvermögen. Allein das können die Vollziehungsberechtigten verlangen. Die Vollziehung des Stiftungszwecks hat selbstverständlich ausschließlich die Stiftungsaufsicht zu überwachen, und zwar auf die Verwaltung und Verwendung des Gesamtvermögens bezogen. Auch unterbleibt die Auflage im Sinne des § 527 BGB nur dann, wenn die Stiftung das zugestiftete Vermögen nicht in das Grundstockvermögen überführt. Dass der Stiftungszweck nicht erreicht wird, hat mit dem Unterbleiben der Auflage nichts zu tun. Schließlich gibt es keinen Grund, die Frage nach der Anwendbarkeit der §§ 530 ff. BGB bei Zustiftungen anders zu beantworten als bei Spenden. Man kann sie deshalb verneinen, ohne die Schenkungsnatur der Zustiftung leugnen zu müssen.³⁶ Ergebnis also: An der h.M. ist festzuhalten. Die Zustiftung ist ihrer Rechtsnatur nach Schenkung unter Auflage.

IV. Stiftungsrechtliche Anforderungen an die Zustiftung

1. Zustiftung und Satzungsänderung

Da die Zustiftung das stiftungsrechtliche Bestandserhaltungsgebot auf das zugestiftete Vermögen ausdehnen will, kommt auf der Grundlage ihres Verständnisses als unentgeltlicher Zuwendung unter Auflage zwar nicht in Betracht, dass sie selbst, wohl aber, dass die **Erfüllung** der Auflage genehmigungsbedürftige Änderung der Stiftungssatzung ist. Wer das bejaht, muss freilich folgerichtig jede Änderung des Grundstockvermögens – sei es infolge Umschichtung, sei es infolge freier Entscheidung des Stiftungsvorstands über die Verwendung auflagenfreier Schenkungen

³⁰ *Muscheler* (Fn. 6), 1670 f.

³¹ *MüKo-Reuter* (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 47 mit Rn. 40.

³² Ausführlicher *MüKo-Reuter* (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 6.

³³ *Muscheler* (Fn. 6), 1669.

³⁴ *Staudinger-Rawert*, BGB, 13. Aufl. 1995, § 80 Rn. 11; *MüKo-Reuter* (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 18 ff.

³⁵ So *Muscheler* (Fn. 6), 1670.

³⁶ Ausführlicher *MüKo-Reuter* (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 19 f.

oder sei es schließlich infolge Erfüllung der Auflage im Fall von Zustiftungen – zur genehmigungsbedürftigen Satzungsänderung erklären. Unter dem Gesichtspunkt des Bestandserhaltungsgebots könnte man diese Konsequenz damit rechtfertigen, dass die Satzung so insbesondere für die zur Bestandserhaltung verpflichteten Stiftungsorgane Aufschluss darüber gibt, was zu erhalten ist. Aber das wäre nur schlüssig, wenn die Bestandserhaltungspflicht eine Substanzerhaltungspflicht wäre. Demgegenüber ist heute unstreitig, dass Bestandserhaltung Werterhaltung bedeutet.³⁷ Das aber heißt, dass Umschichtungen des Vermögens sogar geboten sein können, zieht der Verzicht auf aktive Vermögensbewirtschaftung doch längerfristig Vermögensverluste nach sich.³⁸ Umgekehrt erschwert man die aktive Bewirtschaftung unverhältnismäßig, wenn man jede Vermögensumschichtungsmaßnahme zur genehmigungsbedürftigen Satzungsänderung erklärt.

Nimmt man hinzu, dass Wertänderungen des Stiftungsvermögens auch unabhängig von Verfügungen des Stiftungsvorstands eintreten können (besonders aktuell: Wertverfall von Aktienpaketen), so zeigt sich, dass die Qualifikation der Änderung des Grundstockvermögens als Satzungsänderung nicht einmal **geeignet** ist, zur Einhaltung des Bestandserhaltungsgebots beizutragen. Anders als das Grund- bzw. Stammkapital im Aktien- bzw. GmbH-Recht ist das Grundstockvermögen keine feststehende Größe, die eine Ausschüttungssperre auslöst, wenn das Bilanzvermögen sie unterschreitet. Namentlich bei Kapitalstiftungen besteht die Zweckerfüllung aus „Ausschüttungen“ für den Stiftungszweck, so dass eine Ausschüttungssperre auf eine Zweckerfüllungssperre hinausläufe. Die Stiftung darf indessen nicht ihre Zweckerfüllung – womöglich bis zum Sankt-Nimmerleins-Tag – aussetzen, bis das durch Verluste geschrumpfte Grundstockvermögen wertmäßig seinen ursprünglichen Umfang wieder erreicht hat, und dadurch auf Zeit zur Selbstzweckstiftung werden.³⁹ Vielmehr muss sie – wie das Steuerrecht für die gemeinnützige Stiftung bestätigt – ihre Erträge überwiegend zur Zweckerfüllung verwenden; nur maximal 1/3 darf in eine Rücklage zur Stärkung des Grundstockvermögens gehen.⁴⁰ Was ohne Verletzung des Bestandserhaltungsgebots für den Stiftungszweck verwendet werden kann, ergibt sich demnach nicht aus der Satzung, sondern aus ihrer Bilanz, insbesondere aus ihrer Einnahmen- und Ausgabenrechnung, die sowohl der Stiftungs- als auch der Finanzaufsicht vorzulegen ist. Die Satzung ist dafür ganz unerheblich.

Wer so argumentiert, schuldet allerdings noch eine Antwort auf die Frage, weshalb der Gesetzgeber dann in § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 BGB zwingend eine satzungsmäßige Regelung über das Vermögen der Stiftung vorgeschrieben hat. Die Antwort lässt sich aus der vereinsrechtlichen Parallele (§§ 57, 58 BGB) ableiten. Der „Regelung über das Vermögen“ in § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 BGB entspricht in § 58 BGB die Regelung über den Eintritt und Austritt der Mitglieder und darüber, ob und welche Beiträge von den Mitgliedern zu leisten sind. Durch beide Bestimmungen wird zum Ausdruck gebracht, was neben Name, Sitz und Zweck (§ 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 - 3 bzw. § 57 BGB) die Identität der Stiftung auf der einen Seite und des Vereins auf der anderen Seite ausmacht. § 58 BGB zeigt aber deutlich, dass die Mitgliedergesamtheit als das Substrat des Ver-

eins nicht in ihrer jeweiligen konkreten Zusammensetzung in die Satzung gehört. Vielmehr kommt es für die Identitätsausstattung auf die Art und Weise ihrer Rekrutierung und die Art ihres Engagements an. Dementsprechend sind auch bei der „Regelung über das Vermögen“, das das Substrat der Stiftung bildet, nicht die Angabe des Vermögensumfangs, sondern die geplante Herkunft (Ausstattungsversprechen des Stifters, Zustiftungen) und die Art des Vermögens (Anstaltsstiftung, Kapitalstiftung) gemeint. Die Zustiftung ändert also die satzungsmäßige „Regelung über das Vermögen“ nicht. Der geänderte Umfang des Grundstockvermögens ist nicht Satzungsinhalt. Angaben über den Umfang des Vermögens „zur Zeit der Errichtung“,⁴¹ wie Rawert sie im Beck'schen Formularbuch vorschlägt, haben schon inhaltlich nicht mehr als nachrichtliche Bedeutung, indem sie noch einmal wiederholen, was schon in der Stiftungserklärung gemäß § 81 Abs. 1 S. 2 BGB steht.

2. Möglichkeiten der Einflussnahme des Zustifters auf Inhalt und Tätigkeit der Stiftung

Die Möglichkeit des Zustifters, auf Zweck und (sonstige) Verfassung der Stiftung inhaltlich Einfluss zu nehmen, ist durch die Rechtsmacht des Stiftungsvorstands begrenzt. Sie setzt, wie schon unter II.1. dargelegt voraus, dass der Stifter den Stiftungsvorstand – die Zustiftung und ihre Bedingungen antizipierend – konkret zu der Zweck- und/oder Verfassungsänderung ermächtigt hat. Verpflichtungen, die keine Verfassungsänderung erfordern, kann der Stiftungsvorstand nach pflichtgemäßem Ermessen eingehen. Dazu gehört die Verpflichtung zur Information des Zustifters über die Entwicklung der Stiftung (nicht der Zustiftung) und zu seiner Anhörung bei bestimmten Entscheidungen.⁴² Will der Zustifter Mitglied eines Stiftungsorgans (Verwaltungsrat, Vorstand) werden, so kann er dies auf jeden Fall zur Bedingung seines Zustiftungsangebots machen. Eine diesbezügliche Verpflichtung kann der Stiftungsvorstand im Namen der Stiftung nicht eingehen, denn die Besetzung der Stiftungsorgane ist nicht Sache der Stiftung, sondern der Mitglieder der Gremien, die durch die Stiftungssatzung dazu berufen sind. Diese können dem Zustiftungsvertrag zwar – so Rawert – beitreten,⁴³ doch hilft das nur, wenn sie auch noch im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung Mitglieder des Gremiums sind.

Macht der Zustifter die Zustiftung davon abhängig, dass ihm (und u.U. nach seinem Tod seinen Erben) satzungsmäßige Mitwirkungsrechte, z.B. bei der Entscheidung über die zu fördernden Projekte, eingeräumt werden, so ist zu unterscheiden: Von vornherein ausgeschlossen sind echte Drittrechte. Die Stiftung kann sich nicht in die Abhängigkeit von Personen oder Einrichtungen begeben, deren Verhalten sich mangels Organeigenschaft der Bindung an

37 MüKo-Reuter (Fn. 1), § 85 Rn. 13 m.N.

38 Reuter, Die Haftung des Stiftungsvorstands gegenüber der Stiftung, Dritten und dem Fiskus, Non Profit Law Yearbook 2002, S. 157, 160 f.

39 Reuter (Fn. 38), S. 163.

40 Hüttemann, Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, in: FG Flume, 1998, S. 59, 90 f.

41 Rawert (Fn. 9), S. 43.

42 Rawert (Fn. 3), 12.

43 Rawert (Fn. 3), 12.

Stiftungszweck und -satzung und der Kontrolle durch die Stiftungsaufsicht entzieht.⁴⁴ Grundsätzlich möglich ist es, dem Zustifter durch Änderung der Satzung die Stellung eines Sonderorgans zu verschaffen. Aber die Einführung eines zusätzlichen Organs ist nicht einfache Satzungs-, sondern Verfassungsänderung. Da § 85 BGB die Verfassung verbindlich dem Stiftungsgeschäft vorbehält, kann man die Rechtsmacht des Vorstands dazu schwerlich schon – wie im Schrifttum angenommen wird – auf die §§ 86 S. 1, 27 Abs. 3, 665 BGB stützen.⁴⁵ Vielmehr ist auf den Gedanken zurückzugreifen, dass jedes Dauerrechtsverhältnis einer Anpassung an veränderte Verhältnisse bedarf, die sich, soweit der Stifter die Veränderung nicht im Stiftungsgeschäft antizipiert und die gewünschte Anpassung selbst geregelt hat, nach den Regeln der ergänzenden Auslegung, u.U. auch des Wegfalls der Geschäftsgrundlage zu vollziehen hat.⁴⁶ Im Ergebnis dürfte das im Wesentlichen auf das Gleiche hinauslaufen wie das, was die Anhänger des Wegs über die §§ 86 S. 1, 27 Abs. 3, 665 BGB vertreten, nämlich auf eine Abwägung des Ausmaßes an gesteigerter Funktions- und Leistungsfähigkeit der Stiftung, das die Zustiftung ggf. bewirkt, gegen das Ausmaß der Veränderung des vom Stifter gewollten inneren Verfassungsgefüges, das die Mitwirkungsforderung des Zustifters verlangt.⁴⁷

V. Fazit

Die Zustiftung ist wie die Spende eine Zuwendung an eine vorhandene Stiftung mit dem uneingeschränkten Ziel, die Zweckverfolgung der Stiftung nach Maßgabe ihrer Verfassung zu unterstützen. Von der Spende unterscheidet sie sich nur dadurch, dass das zugewendete Vermögen nicht zeitnah für den Stiftungszweck verausgabt, sondern dem Grundstockvermögen zuzuschlagen ist. Zustiftungen „mit besonderen Bedingungen und Auflagen“ (§ 13 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BaWürttStiftG) oder „die mit einer Last verknüpft sind oder die einem anderen Zweck als der Stiftung dienen sollen“ (Art. 27 Nr. 1 BayStiftG) sind Zustiftungen, deren Wirksamkeit an die Bedingung bzw. deren Beständigkeit an die Erfüllung der Auflage geknüpft ist, dass die Empfängerstiftung ihren Zweck und/oder ihre Verfassung verändert. Sie stehen diesen Aussagen nicht entgegen, sondern bestätigen sie. Denn auch danach haben die Zustiftungen keinen eigenen Zweck und keine eigene Verfassung, sondern sind, soweit die rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind, lediglich **Anlass** für die Veränderung des Zwecks und/oder der Verfassung der Empfängerstiftung. Es ist irreführend, wenn im Hinblick auf diese Fallgestaltungen von einem eigenen Zustiftungszweck oder gar von einer Mischform zwischen Zustiftung und selbstständiger Stiftung gesprochen wird.

Macht der „Zustifter“ Auflagen für die Verwendung oder Verwaltung des „zugestifteten“ Vermögens, die die Empfängerstiftung dazu nötigen, das „zugestiftete“ Vermögen als ein von ihrem sonstigen Vermögen getrenntes Sondervermögen zu verwalten, so handelt es sich nicht um eine Zustiftung, sondern um eine unselbstständige Stiftung in der Trägerschaft der (selbstständigen) Empfängerstiftung. Anders kann man das nur sehen, wenn man mit der Lehre *Schlüters* vom funktionalen Stiftungsbegriff annimmt, die selbstständige Stiftung habe nie Eigenvermögen, sondern sei – wirtschaftlich betrachtet – stets nur Stiftungsträgerin

mit dem Auftrag zur treuhänderischen Verwaltung eines oder mehrerer fremder Vermögen (= funktionaler Stiftungen). Diese Lehre ist jedoch nicht haltbar. Es ist gerade der Sinn der Anerkennung der Stiftung als juristischer Person, das zweckgebundene Vermögen rechtlich so zu verselbständigen, dass es eines Stiftungsträgers anders als bei der unselbstständigen Stiftung nicht bedarf. Die selbstständige Stiftung ist **Gläubigerin** der treuhänderischen Verwaltung ihres Vermögens durch ihre Stiftungsorgane. Wäre sie Schuldnerin, so müsste es – wie bei der unselbstständigen Stiftung – einen anderen geben, der Gläubiger ist. Ein solcher anderer ist aus gutem Grund nicht ersichtlich.

Die Zustiftung ist nicht Mitstiftung, sondern unentgeltliche Zuwendung unter Auflage. Von der unselbstständigen Stiftung unterscheidet die Zustiftung nicht die Rechtsnatur, sondern der Inhalt der Auflage, der sich im Fall der Zustiftung in der Pflicht zur Zuführung in das Grundstockvermögen (statt zeitnaher Verwendung für den Stiftungszweck) erschöpft, während sie im Fall der unselbstständigen Stiftung zur getrennten Verwaltung als Sondervermögen und zur Verwendung zugunsten des spezifisch auf dieses Sondervermögen bezogenen Zwecks verpflichtet. Nur im Fall der unselbstständigen Stiftung betrifft die Vollziehungsbeziehung nach Auflagenrecht daher die Verwaltung und Verwendung des „zugestifteten“ Vermögens. Im Fall der Zustiftung bezieht sie sich allein auf die Zuführung zum Grundstockvermögen. Die Verwaltung und Verwendung des (vergrößerten) Stiftungsvermögens hat ausschließlich die Stiftungsaufsichtsbehörde zu überwachen. Dass das Recht der Mitstiftung formell und materiell vom Recht der Schenkung abweicht, erklärt sich aus Gründen (noch fehlende Existenz der Stiftung, Eigenart der Zuwendung als Existenzgrundlage der Stiftung), die sämtlich auf die Zustiftung nicht zutreffen.

Die durch den Vollzug der Auflage eintretende Vermehrung des Vermögensumfangs ist nicht Satzungsänderung. Zum obligatorischen Satzungsinhalt gehören nach § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 BGB Regelungen über das Vermögen, die – wie der Vergleich mit den §§ 57, 58 BGB belegt – Herkunft und Art, nicht den (jeweiligen) Umfang des Vermögens betreffen. Auch die Pflicht zur Bestandserhaltung des Grundstockvermögens verlangt die satzungsmäßige Festlegung des (jeweiligen) Umfangs des Vermögens nicht. Dadurch würde im Gegenteil die ordnungsgemäße Verwaltung des Stiftungsvermögens erschwert. Für die Kontrolle der Einhaltung des Bestandserhaltungsgebots ist die ordnungsgemäße Bilanzierung des Grundstockvermögens erforderlich, aber auch ausreichend. Versuche des Zustifters, auf Inhalt und Tätigkeit der Stiftung Einfluss zu nehmen, sind zulässig in den allgemeinen Grenzen, die das Stiftungsrecht der nachträglichen Änderung von Zweck und Verfassung zieht.

44 Vgl. *MüKo-Reuter* (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 47 mit Rn. 33.

45 Dafür *Rawert* (Fn. 3), 12 im Anschluss an *Burgard* (Fn. 1), S. 335 ff., 342 ff.

46 *MüKo-Reuter* (Fn. 1), § 85 Rn. 1.

47 *Rawert* (Fn. 3), 12 f.; *Burgard* (Fn. 1), S. 341.

Arndt P. Funken*

Vermögensmanagement mit Fallschirm und Kissen

In guten Börsenjahren vermeiden Stiftungen tendenziell Kapitalsicherungs- und Trendfolgeinvestments, da aufgrund der Kapitalsicherung nicht immer das Maximum an möglicher Performance erreicht werden kann. Nunmehr haben jedoch die Marktverwerfungen die Stärken solcher Investments nochmals aufgezeigt und ihnen neuen Zulauf, auch aus dem Stiftungssektor, beschert. Damit sie die Stiftungsvorstände jedoch auch länger als nur bis zur nächsten Hausse überzeugen, ist mehr Aktivität als nur das reine Umschichten von Wertpapieren gefragt.

Trendfolgemodelle und Stiftungen

In den letzten Jahren hat sich das Interesse von Stiftungen an Trendfolgemodellen bei Investmentfonds und Vermögensverwaltungsstrategien am deutschen Markt nur sehr schleppend entwickelt. Ein Grund dafür liegt wohl in der Mentalität vieler Investoren, die schon im 16. Jahrhundert von Machiavelli sehr treffend mit dem Satz „Auf die Menschen wirkt die Hoffnung des Erwerbs stärker als die Besorgnis vor Verlusten“ beschrieben wurde.

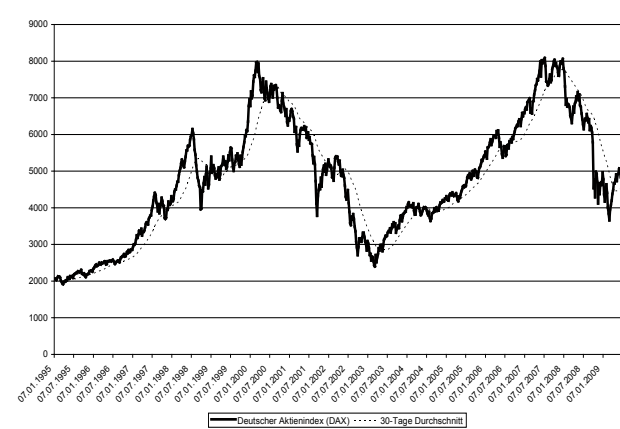


Abb. 1: Deutscher Aktienindex DAX mit dem 30-Tage-Trend von 01/1995 bis 06/2009

Natürlich wirken in stetig steigenden Märkten Trendfolgemodelle auf den ersten Blick weniger attraktiv als aktiv gemanagte Produkte. Stiftungen, die jedoch nach dem Motto unserer Väter „Der Spatz in der Hand ist besser als die Taube auf dem Dach“ mit höherer Risikoaversion und moderateren Renditeerwartungen vor Ausbruch der Finanzmarktkrise die Entscheidung für ein Trendfolgeinvestment getroffen haben, können sich heute freuen. Vorausgesetzt, das gewählte Modell verstand es, auch die Chancen des Marktes in einer Krise zu nutzen.

Constant Proportion Portfolio Insurance

Herkömmliche Trendfolgemodelle sind in der Vermögensverwaltung seit einiger Zeit vor allem dort fest etabliert, wo eine konkrete Zweckbindung des Kapitals, eine zuvor festgelegte Anlagedauer oder der Kapitalerhalt im Mittelpunkt stehen. Beispiele sind so genannte Lebenszyklus-

Fonds oder auch Versicherungsprodukte auf Fondsbasis. Dort wird zumeist mit dem etwas sperrigen Begriff CPPI (Constant Proportion Portfolio Insurance) eine einfache Methode der Trendfolge eingesetzt, die jedoch nicht unumstritten ist. Ziel der Strategie ist es, einen vor dem Beginn der Vermögensanlage festgesetzten Mindestwert des Portfolios, den so genannten Floor, während der gesamten, im Übrigen auch einer unbestimmten, Anlagedauer nicht zu unterschreiten. Auf den ersten Blick ist dies eine Strategie, die auch für Stiftungen aufgrund der Verpflichtung zum Kapitalerhalt überaus sinnvoll erscheint.

Bei der CPPI-Strategie werden zwei Bestandteile im Stiftungsportfolio kombiniert: Ein risikolastiger Anteil, der durch Aktien, Derivate, Aktienfutures etc. dargestellt wird, sowie ein risikoarmer Anteil mit festverzinslichen Wertpapieren bzw. geldmarktnahen Finanzprodukten. Die maximale Höhe des riskanten Anteils wird zuvor einmalig vom Stiftungsvorstand festgelegt. In regelmäßigen Abständen erfolgen dann Portfolioumschichtungen zwischen Aktien und den risikoarmen Anlagen, um einerseits den festgesetzten Mindestwert zu erhalten und andererseits an den Kursgewinnchancen der Aktienmärkte teilzuhaben.

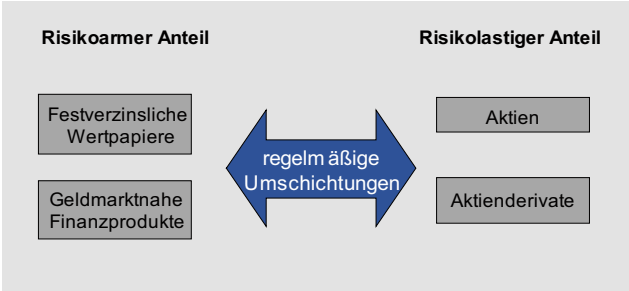


Abb. 2: modellbedingte konsequente und regelmäßige Portfolioumschichtung zwischen risikoarmem und risikolastigem Anteil

Am Anfang der Vermögensanlage wird zudem vom Stiftungsvorstand der Floor festgelegt, der das minimale Gesamtergebnis des Investments nach möglichen Verlusten aufzeigt. Die Differenz zwischen dem Wert des Gesamtportfolios und dem Floor bezeichnet man als Cushion. CPPI kann deshalb besonders gut in Trendmärkten eingesetzt werden, wenn der Markt zu Beginn des Investments kontinuierlich steigt. Durch die prozyklische und konsequente Erhöhung der riskanten Portfoliobestandteile partizipiert die Stiftung dann stark an der positiven Marktentwicklung.

Time invariant Portfolio Protection

Das Defizit dieser Strategie liegt jedoch zumeist darin, dass Buchgewinne nicht regelmäßig abgesichert werden, wie es etwa die TIPP-Strategie (Time invariant Portfolio Protection) als Wertsicherungsmethode vorsieht. Dabei wer-

* Managing Director des Bereichs Nachlass- und Stiftungsmanagement (Philantrophical Wealth) im Private Wealth Management der Deutsche Bank AG, Frankfurt am Main.

den zusätzlich regelmäßige Anpassungen des Floors nach oben vorgenommen. Bei individuellem Einsatz dieser Methode, etwa in Vermögensverwaltungsstrukturen, kann darüber hinaus eine mit der Stiftung vereinbarte Höchststandssicherung vorgenommen werden. Somit wird die zu Beginn vom Stiftungsvorstand definierte Wertuntergrenze sozusagen „nachgezogen“, was wiederum auch die Sicherstellung des realen Kapitalerhaltes zur Folge hat.

Das beste aus zwei Welten – modifizierte Time invariant Portfolio Protection – (TIPP-M)

TIPP-M (Time invariant Portfolio Protection – Modifiziert), eine Kombination von CPPI als prozyklischer Ansatz und TIPP als Wertsicherungsstrategie, erhöht damit die Chancen auf den langfristigen Anlageerfolg über mehrere Marktzyklen hinweg deutlich – und Stiftungen sind bekanntlich mit einem „ewigen“ Anlagehorizont ausgestattet.

Ein weiterer häufiger Kritikpunkt, den modifizierte Trendfolgesysteme wirksam widerlegen können, liegt in ihrer Passivität. Gängige Praxis sind Modelle, deren chancenreicher Anteil, also zumeist die Aktienkomponente, mit einmalig festgelegten Indices oder Indexbestandteilen abgebildet wird. Diese Vorgehensweise erweist sich häufig als weniger aussichtsreich, weil keine flexible Allokation auf der Grundlage einer klaren Marktmeinung stattfindet. Wird der chancenreiche Anteil jedoch im Sinne einer konkreten Markterwartung für die einzelnen Assetklassen gestaltet und regelmäßig angepasst, findet nicht nur die übliche Ex-post-Betrachtung, sondern auch eine Antizipation der Marktentwicklung statt. Hier wird der Performancebeitrag des Portfoliomanagers für die Stiftung transparent.

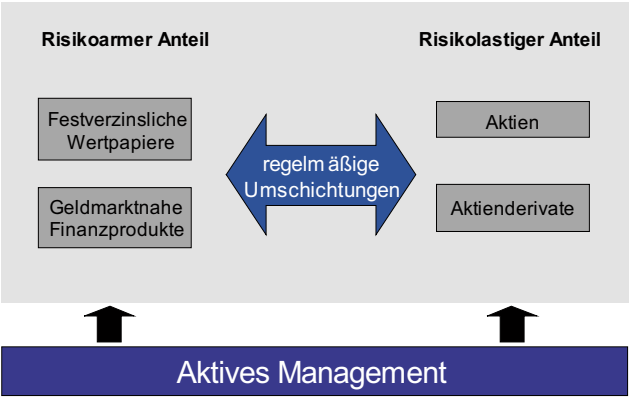


Abb. 3: Aktives Management innerhalb der Anteile zusätzlich zur modellbedingten Portfolioumschichtung

Schlussendlich liegt, wie die teilweise erfreulich stabile Wertentwicklung qualifizierter Trendfolgemodelle zeigt, eine ihrer großen Stärken in der Disziplinierung ihres Managers. Während gerade starke Marktschwankungen und kurze Rallyes, deren Indikatoren nicht stark genug sind, um als echter Trend identifiziert zu werden, den Portfoliomanager in Benchmarkmodellen häufig zu riskanten „Wetten“ verführen, sorgt die unbestechliche Funktionalität des Trendfolgers dafür, dass in fallenden Märkten konsequent Risiken abgebaut werden. Gerade daran hapert

es bei konventionellen Fonds häufig, denn die Inkaufnahme von Verlusten erfolgt auch bei professionellen Portfoliomanagern nur zögerlich.

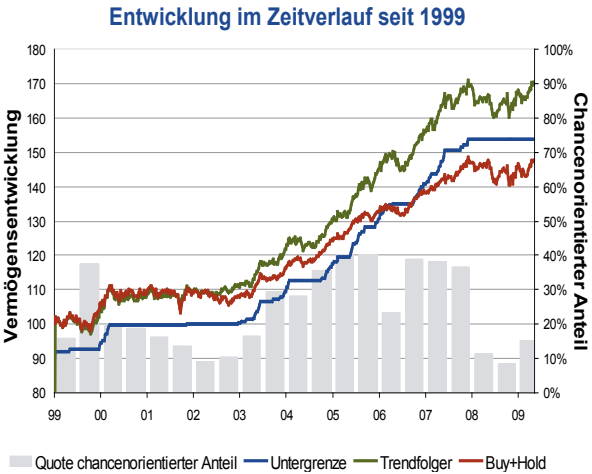


Abb. 4: Beispielrechnung
Linienchart: Wertentwicklung der TIPP-M Strategie mit Floor im Vergleich zu Buy & Hold
Balkenchart: Anteil des chancenorientierten/risikolastigen Anteils
Basis: DAX und REX-P 01/99 bis 4/2009 – Floor 90% max 40% risikolastiger Anteil

Wer nun glaubt, sich nicht vollständig von Benchmarks lösen zu können, sollte die Benchmark seinem Portfoliomanager gegenüber nur als Vergleichsmaßstab definieren, nicht aber als Universum. Denn die einzige, für Stiftungen letztlich interessante Benchmark sind die ausschüttungsfähigen Erträge im Wechselspiel mit dem Erhalt des Stiftungskapitals.

Im Kreise der so genannten „Börsenweisheiten“ dürfte der Ausspruch „The trend is your friend“ demnach zu den weniger dummen Faustregeln zählen. Solange sich der Portfoliomanager nicht gegen den Trend stellt und in fallenden Märkten diskussionslos verkauft, dürfte die Freundschaft zum Trend zu Gunsten der Stiftung von sehr langer Dauer sein.

Daniela Schönenberg*

Transformation vom Verein in eine Stiftung im Schweizer Recht

I. Einleitung

Vereine und Stiftungen sind in der Schweiz die gängigen Rechtsformen gemeinnütziger Organisationen, wobei es wesentliche Unterschiede in Bezug auf Mitglieder, Willensbildung, Satzungsänderung und Aufsicht gibt. Zwischen dem Schweizer und dem deutschen Vereins- und Stiftungsverständnis bestehen Ähnlichkeiten. Obwohl es in der Schweiz wesentlich mehr Vereine als Stiftungen gibt, lässt sich in den letzten Jahren ein Trend zu Stiftungen nachweisen. Dabei handelt es sich aber nicht immer um Neugründungen, sondern auch um Transformationen von Vereinen zu Stiftungen. Ein Beispiel einer solchen Umwandlung ist der Verein Kinderschutz Schweiz. Für den ehemaligen Vereinsvorstand bot die Rechtsform Stiftung einige Vorteile gegenüber dem Verein: Planungssicherheit im Hinblick auf große und langfristige Projekte, Unabhängigkeit und Stabilität, kürzere Entscheidungsprozesse und die Möglichkeit, über eine Stiftung neue, insbesondere institutionelle Spenderkreise zu erschließen.¹

Eine Transformation in eine andere Rechtsform ist vor allem dann sinnvoll, wenn die neue Rechtsform strukturelle Vorteile bietet und das operative Geschäft davon wenig betroffen ist. Die Gründe, welche einen Verein zu diesem Schritt bewegen, sind mannigfaltig. So kann eine Transformation wegen der Unabhängigkeit (ZEWO), wegen Governance-Aspekten (Brot für alle, Freunde der SOS Kinderdörfer, Helsana), zur Sicherung des Vermögens (Helfsgesellschaft Winterthur) oder Zugang zu anderen Spendengruppen (Verein Kinderschutz Schweiz) erfolgen.²

II. Durchführung der Transformation eines Vereins in eine Stiftung

1. Gesetzliche Grundlage

Am 1.6.2004 ist das neue Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG; SR 221.301) in Kraft getreten. Dieses Gesetz regelt unter anderem die Anpassung der rechtlichen Strukturen von Vereinen und Stiftungen im Zusammenhang mit Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (siehe Art. 1 Abs. 1 FusG). Die Umwandlung eines Vereins in eine Stiftung ist in der Schweiz gemäß FusG jedoch nicht möglich. Als Alternative steht einem Verein die Vermögensübertragung nach FusG auf eine neu gegründete Stiftung offen.³ In der Praxis wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht.

2. Vermögensübertragung auf eine neu gegründete Stiftung

Der Abschluss des Übertragungsvertrages wird durch das oberste Leitungs- und Verwaltungsorgan des Vereins vorgenommen (siehe Art. 70 Abs. 1 FusG). Dies ist gemäß Art. 69 ZGB der Vorstand des Vereins.⁴ Mit der Vermögensübertragung wird das Vermögen eines Vereins auf eine neu gegründete Stiftung übertragen, ohne dass die

Beteiligungsstruktur des Vereins geändert wird.⁵ Dabei wird lediglich die vermögensrechtliche und nicht die Mitgliedschaftsrechtliche Seite eines Vereins tangiert. Bis zur Liquidation des Vereins bestehen die Mitgliedschaftsrechte der Vereinsmitglieder fort. Eine Liquidation des Vereins ist jedoch nicht zwingend. Es besteht die Möglichkeit, den Verein als „Gönnervereinigung“ der neuen Stiftung beizubehalten. Wenn das gesamte Vermögen des Vereins auf die neu gegründete Stiftung übertragen wird, führt dies jedoch zur faktischen Liquidation des Vereins. In diesem Fall ist die Zustimmung der Vereinsmitglieder beziehungsweise ein Liquidationsentscheid der Vereinsversammlung erforderlich.⁶ Es stellt sich dabei allenfalls die Frage, wie die ehemaligen Vereinsmitglieder weiterhin in die neue Struktur eingebunden werden können.

III. Rechtliche Unterschiede in Bezug auf Mitgliederrechte, Kontrolle und Verantwortung vor und nach der Transformation

1. Mitgliederrechte

Der wesentliche Unterschied zwischen einem Verein und einer Stiftung besteht darin, dass ersterer über Mitglieder verfügt. Stehen nun den ehemaligen Vereinsmitgliedern nach der Transformation ähnliche Rechte zu wie jene, welche sie als Vereinsmitglieder hatten? Können sie ihren Einfluss auf die Stiftung durch die Vornahme von (a) Zweckänderungen oder durch (b) Einsitznahme in den Stiftungsrat geltend machen?

a) Der Vereinsversammlung steht die unentziehbare Kompetenz der Satzungshoheit zu.⁷ Durch Statutenänderungen kann die Vereinsversammlung den Verein immer wieder aufs Neue an veränderte Verhältnisse anpassen. Können die ehemaligen Vereinsmitglieder durch eine Änderung des Zwecks der neu gegründeten Stiftung ein ähnliches Resultat erreichen?

Bis zur Revision des Schweizer Stiftungsrechts im Jahre 2006 war ein statutarisch vorbehaltenes allgemeines Recht auf Abänderung des Stiftungsstatuts (Stiftungsurkunde und Stiftungsreglement[e]) zugunsten des Stifters

* Rechtsanwältin und wissenschaftliche Mitarbeiterin am Centre for Philanthropy Studies (CEPS) der Universität Basel, Schweiz.

1 Kinderschutz Schweiz, Jahresbericht 2007, S. 2.

2 Von Schnurbein, Stiftungen als Motor des Wandels im Nonprofit-Sektor, ZSt 2008, 122.

3 Heini/Portmann/Seemann, Grundriss des Vereinsrechts, 2009, Rn. 168.

4 Botschaft zum FusG vom 13.6.2000, BBl. 2000, S. 4406, Ziff. 2.1.2.4 (Artikel 12).

5 Amstutz/Mabillard, Fusionsgesetz (FusG), Kommentar zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3.10.2003, 2008, Systematischer Teil, Rn. 363.

6 Siehe Amstutz/Mabillard (Fn. 5), Art. 70 Rn. 7.

7 Heini/Scherrer, Kommentar zu den Art. 70-79 ZGB, in: Honsell/Vogt/Geiser, Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I, Art. 1-456, 3. Aufl. 2006, Art. 65 Rn. 5 ff.

mit dem Wesen der Stiftung nicht zu vereinbaren.⁸ In engem Rahmen war es jedoch unter bestimmten Voraussetzungen zulässig, die Stiftungsurkunde abzuändern.⁹ Mit dem neu eingefügten Art. 86a ZGB kann nun unter bestimmten Voraussetzungen eine Zweckänderung auf Antrag des Stifters vorgenommen werden. Die Zweckänderung muss jedoch in der Stiftungsurkunde vorbehalten worden sein und seit der Errichtung der Stiftung oder seit der letzten vom Stifter verlangten Änderung müssen mindestens zehn Jahre verstrichen sein (Art. 86a Abs. 1 ZGB). Voraussetzung für die Zweckänderung ist wie vor der Stiftungsrechtsrevision, dass in objektiver Hinsicht „der ursprüngliche Zweck eine ganz andere Bedeutung oder Wirkung erhalten hat“, so dass in subjektiver Hinsicht „die Stiftung dem Willen des Stifters offenbar entfremdet ist.“¹⁰ Art. 86a Abs. 3 S. 2 ZGB hält fest, dass dieses Recht bei einer juristischen Person als Stifterin spätestens 20 Jahre nach Errichtung der Stiftung erlischt. Wenn mehrere Personen die Stiftung errichtet haben, können sie die Änderung des Stiftungszwecks nur gemeinsam verlangen (Art. 86a Abs. 4 ZGB).

Der Verein kann sich als Stifter der neu gegründeten Stiftung die oben erwähnten Stifterrechte vorbehalten. In einem solchen Fall ist von einer Liquidation des Vereins nach der Vermögensübertragung vom Verein auf die Stiftung abzusehen, da ansonsten weder er noch seine ehemaligen Mitglieder die Stifterrechte geltend machen können. Wenn es sich bei den Stiftern um die ehemaligen Vereinsmitglieder handeln sollte, wird eine Zweckänderung wohl oft – vor allem bei einer großen Zahl ehemaliger Vereinsmitglieder – an dem in Art. 86a Abs. 4 ZGB erforderlichen Einstimmigkeitserfordernis scheitern. Aufgrund dieser Überlegungen scheint es sinnvoller zu sein, den Verein zum Stifter zu machen und von dessen Liquidation abzusehen, da bei der Beschlussfassung im Verein betreffend Änderung des Stiftungszwecks andere Quoren als das Einstimmigkeitserfordernis vorgesehen werden können.

b) Es besteht die Möglichkeit, den ehemaligen Vereinsmitgliedern einen Anspruch auf einen Sitz im Stiftungsrat einzuräumen. Der Stiftungsrat hat jedoch im Gegensatz zu den Vereinsmitgliedern beim Verein keinen Einfluss auf die Willensbildung der Stiftung, da eine Stiftung im Gegensatz zur Körperschaft keinen Willen bilden kann, sondern an den bei der Stiftungsgründung gebildeten Willen des Stifters gebunden ist. Bei der Erfüllung seiner Aufgaben steht dem Stiftungsrat jedoch grundsätzlich Ermessen zu.¹¹ Wenn der Stiftungszweck weit formuliert ist, erhöht sich der Ermessensspielraum für den Stiftungsrat.¹²

Dem Stifter – d.h. dem Verein oder den ehemaligen Vereinsmitgliedern – steht die Möglichkeit offen, die ersten Stiftungsratsmitglieder in der Stiftungsurkunde oder im Stiftungsreglement namentlich zu bezeichnen und das Bestellverfahren für deren Nachfolge zu regeln.¹³ So können die ehemaligen Vereinsmitglieder als Stiftungsräte bestellt werden. Die Mitglieder können auf Lebzeit gewählt werden.¹⁴ Meines Erachtens stellt sich jedoch im vorliegenden Fall ein Problem, wenn eine Vielzahl von ehemaligen Vereinsmitgliedern einen Stiftungsratssitz beansprucht. Die Grösse des Stiftungsrates wird zwar von Gesetzes wegen nicht geregelt. Aus der Funktion des Stiftungsrates als oberstes Führungsorgan der Stiftung ergibt sich jedoch dessen optimale Grösse. *Baumann Lorant* setzt die obere

Grenze von Stiftungsratsmitgliedern von kleinen und mittleren Stiftungen bei drei, maximal fünf Mitgliedern und bei großen Stiftungen aus Effizienzgründen bei sieben, maximal neun Mitgliedern an.¹⁵ Mit einer Amtszeitbeschränkung und Vorschriften für die Bestellung der weiteren Stiftungsratsmitglieder könnte eine zeitlich gestaffelte Berücksichtigung mehrerer ehemaliger Vereinsmitglieder sichergestellt werden.

Fazit: Die ehemaligen Vereinsmitglieder können unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin Einfluss auf die Stiftung nehmen. Einerseits haben sie oder der Verein als Stifter die Möglichkeit, eine Zweckänderung vorzunehmen (jedoch frühestens nach Ablauf von zehn Jahren). Andererseits kann der Stiftungsrat mit ehemaligen Vereinsmitgliedern besetzt werden. Dem Stiftungsrat steht mit Bezug auf die Umsetzung des Stiftungszwecks ein Ermessensspielraum zu. Dies darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass die ehemaligen Vereinsmitglieder durch die Transformation einiger Rechte verlustig gehen (z.B. Satzungsänderungsrecht).

2. Kontrolle

Der Vereinsversammlung steht die unentziehbare Kompetenz des Aufsichts- wie auch des Abberufungsrechts zu (siehe Art. 65 Abs. 2 ZGB).¹⁶ Die Vereinsversammlung kann so die Kontrolle über den Vereinsvorstand ausüben und missliebiges Verhalten durch eine Abberufung sanktionieren. Überdies kann jedes Vereinsmitglied Beschlüsse, welchen es nicht zugestimmt hat und die das Gesetz oder die Statuten verletzen, gemäss Art. 75 ZGB beim Gericht anfechten. In der Kompetenz der Vereinsversammlung zur Statutenänderung kann meines Erachtens auch eine gewisse Kontrollmöglichkeit erblickt werden.

Eine Stiftung hat keine Eigentümer, welche das Handeln der Stiftungsorgane kontrollieren könnten. Wie können nun die ehemaligen Vereinsmitglieder gegen Handlungen und Unterlassungen des Stiftungsrates vorgehen?¹⁷ Grundsätzlich ist die zivilrechtliche Anfechtung von Beschlüssen des Stiftungsrates gesetzlich nicht vorgesehen. Gemäss Art. 84 Abs. 2 ZGB hat die Aufsichtsbehörde dafür zu sorgen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwendet wird. Sie muss sich darum kümmern, dass der Stiftungsrat das Gesetz, die Stiftungsstatuten und allfällige Reglemente beachtet sowie sein Ermessen nicht fehlerhaft ausübt. Die Lehre leitete aus Art. 84 Abs. 2 ZGB

8 *Sprecher*, Die Revision des schweizerischen Stiftungsrechts, 2006, Rn. 203.

9 *Sprecher/von Salis-Lütolf*, Die schweizerische Stiftung, Ein Leitfaden, 1999, Frage 220.

10 *Sprecher* (Fn. 8), Rn. 202.

11 *Baumann Lorant*, Der Stiftungsrat, Das oberste Organ gewöhnlicher Stiftungen, 2009, S. 202.

12 *Baumann Lorant* (Fn. 11), S. 208.

13 *Baumann Lorant* (Fn. 11), S. 105.

14 *Grüninger*, Kommentar zu den Art. 80-89^{bis} ZGB, in: *Honsell/Vogt/Geiser*, Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I, Art. 1-456, 3. Aufl. 2006, Art. 83 Rn. 7.

15 *Baumann Lorant* (Fn. 11), S. 85.

16 *Heini/Scherrer* (Fn. 7), Art. 65 Rn. 6 ff.

17 Die folgenden Ausführungen basieren auf *Baumann Lorant* (Fn. 11), S. 180 ff.

die sogenannte Stiftungsaufsichtsbeschwerde ab, bei welcher ein Anspruch auf Eintreten und Einräumung von Parteirechten besteht. Die Beschwerdelegitimation steht – falls kein zivilrechtlicher Anspruch auf Ausrichtung der Stiftungsleistung besteht – jedem zu, der ein näher umschriebenes persönliches Interesse aufweist. Somit sind neben den tatsächlichen und potentiellen Destinatären der Stifter und dessen Erben, ein allfälliger Willensvollstrecker sowie die Stiftungsorgane und deren Mitglieder (etwa überstimmte Stiftungsratsmitglieder) zur Beschwerde legitimiert. Sollten die ehemaligen Vereinsmitglieder weder Stifter noch im Stiftungsrat vertreten sein und auch nicht als potentielle Destinatäre in Frage kommen, steht ihnen die Möglichkeit der Stiftungsaufsichtsbeschwerde nicht offen. Ihnen steht dann lediglich die Aufsichtsanzeige (Aufsichtsbeschwerde im eigentlichen Sinne) gestützt auf Art. 84 Abs. 2 ZGB zu. Dabei handelt es sich jedoch nicht um ein förmliches Rechtsmittel, so dass die ehemaligen Vereinsmitglieder als Anzeigsteller weder Parteistellung erhalten noch über die Möglichkeit verfügen, ein förmliches Rechtsmittel gegen einen allfälligen negativen Entscheid der Aufsichtsbehörde zu ergreifen.

Um einen Einfluss der ehemaligen Vereinsmitglieder auf die Stiftung sicherzustellen, könnte man ihnen ein Abberufungsrecht des Stiftungsrats einräumen. Stiftungsurkunde und Stiftungsreglement können nämlich mangels anderweitiger gesetzlicher Regelung vorsehen, dass der Stiftungsrat oder Dritte Stiftungsratsmitglieder abberufen können.¹⁸

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich die staatliche Kontrolle durch die Stiftungsaufsichtsbehörde (siehe Art. 84 Abs. 2 ZGB) nicht mit der Mitgliederkontrolle von Vereinen vergleichen lässt. Erstens können die ehemaligen Vereinsmitglieder nur unter den oben erwähnten Voraussetzungen etwas gegen Handlungen und Unterlassungen der Stiftungsorgane unternehmen. Zweitens findet die staatliche Kontrolle erst nachträglich statt. Die Stiftungsaufsichtsbehörde wird kaum in der Lage sein, drohende Missbräuche der Verwaltungsorgane rechtzeitig zu verhindern.¹⁹ Allenfalls könnte den ehemaligen Vereinsmitgliedern ein Abberufungsrecht eingeräumt werden, um missliebige Stiftungsräte abzusetzen.

3. Verantwortlichkeit

Als Organe verpflichten Vereinsvorstände und Stiftungsräte gemäß Art. 55 Abs. 2 ZGB den Verein, respektive die Stiftung sowohl durch den Abschluss von Rechtsgeschäften, als auch durch ihr sonstiges Verhalten (sogenannte Organhaftung). Für ihr Verschulden sind die handelnden Personen außerdem gemäß Art. 55 Abs. 3 ZGB persönlich haftbar. Da Art. 55 Abs. 3 ZGB keine eigenständige Haftungsnorm ist, muss beispielsweise auf die allgemeine Verschuldenshaftung nach Art. 41 OR zurückgegriffen werden.²⁰

Die Vereinsvorstände haften sowohl gegenüber dem Verein als auch gegenüber Vereinsmitgliedern und Dritten. Bei der Haftbarkeit gegenüber dem Verein kann ein Vereinsmitglied eine Klage auf Leistung an den Verein erheben, wobei es sich um ein ideelles Klagerecht handelt. Dieses ist subsidiär, da vorerst die Organmitglieder in Prozessstandschaft diese Klage geltend machen müs-

sen.²¹ Der Verein kann jedoch gegenüber den einzelnen Vorstandmitgliedern Entlastung (Décharge) erklären. Dabei verzichtet der Verein auf die Geltendmachung von Haftungsansprüchen betreffend Organhandeln während einer bestimmten Zeitperiode. Die Entlastung wirkt jedoch nur in Bezug auf bis zum Zeitpunkt des Beschlusses „bekannt gegebene Tatsachen“.²² Das Klagerecht nichtzustimmender Vereinsmitglieder erlischt in analoger Anwendung des Körperschaftsrechts des OR sechs Monate nach dem Entlastungsbeschluss.²³ Der Déchargebeschluss entfaltet jedoch keine externen Wirkungen. Das Klagerecht der Gläubiger wird nicht eingeschränkt.²⁴

Bei einer Stiftung kann der Stiftungsrat sowohl gegenüber der Stiftung als auch gegenüber Dritten (Destinatären und Gläubigern) haftbar werden. Grundsätzlich sind die Stiftung und die Aufsichtsbehörde, nicht jedoch die Destinatäre zur Verantwortlichkeitsklage legitimiert.²⁵ Die prozessuale Durchsetzung von Verantwortlichkeitsansprüchen droht oft am Desinteresse der übrigen Stiftungsratsmitglieder zu scheitern. Da nicht wie bei einem Verein Mitglieder vorhanden sind, welche die Interessen der Stiftung wahrnehmen können, liegt es an der Stiftungsaufsichtsbehörde, diese Verantwortlichkeitsansprüche durchzusetzen. Im Stiftungsrecht gibt es keine Décharge des Stiftungsrates, weder durch die Aufsichtsbehörde noch durch ein anderes Stiftungsorgan.²⁶ Obwohl dies in § 9 Abs. 2 lit. e Swiss NPO-Code²⁷ so vorgesehen ist, können die Stiftungsratsmitglieder nicht entlastet werden.²⁸

Fazit: Im Stiftungsrecht besteht im Gegensatz zum Vereinsrecht keine Möglichkeit der Déchargeerteilung gegenüber dem Stiftungsrat. Die Décharge gegenüber dem Vereinsvorstand entlastet jenen jedoch nur gegenüber dem Verein als solchem. Dritten gegenüber bleibt er bei Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen weiterhin haftbar. Bei einer Stiftung sind im Gegensatz zum Verein keine Mitglieder vorhanden, welche Verantwortlichkeitsansprüche geltend machen können. Es ist an der Stiftungsaufsichtsbehörde, diese geltend zu machen.

18 Baumann Lorant (Fn. 11), S. 119 f.

19 Baumann Lorant (Fn. 11), S. 65.

20 Heini/Portmann/Seemann (Fn. 3), Rn. 327.

21 Heini/Portmann/Seemann (Fn. 3), Rn. 338.

22 Heini/Portmann/Seemann (Fn. 3), Rn. 340.

23 Heini/Portmann/Seemann (Fn. 3), Rn. 340.

24 Für das Aktienrecht: Tanner, Die Generalversammlung, Art. 698-706b OR, in: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Band 5: Obligationenrecht, Teil 5b: Die Aktiengesellschaft, 2003, Art. 698 Rn. 130.

25 Vgl. Baumann Lorant (Fn. 11), S. 359 ff.

26 Sprecher/von Salis-Lütolf (Fn. 9), Frage 170. Anders als die h.L. bejaht Baumann Lorant (Fn. 11), S. 380, die Befugnis des Stifters, die Kompetenz Décharge zu erteilen einem anderen Stiftungsorgan einzuräumen.

27 Im Jahre 2006 hat die Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten großer Hilfswerke den [Swiss NPO-Code](#) herausgegeben. Es handelt sich dabei um Corporate Governance-Richtlinien für Nonprofit-Organisationen in der Schweiz.

28 Riemer, Corporate Governance-Richtlinien für Vereine und Stiftungen aus juristischer Sicht, Schweizerische Juristen-Zeitung 102 (2006), Fn. 20 mit Verweis auf BGE vom 14.12.1989 in Schweizerische Zeitschrift für Sozialversicherung und berufliche Vorsorge 1990, 195 E.6b.

IV. Schlussbetrachtung

Bei einer Umwandlung von einem Verein in eine Stiftung stellt sich die grundlegende Frage, wie die Rechte der ehemaligen Vereinsmitglieder in der neuen Struktur weiterhin berücksichtigt werden können. Bei der neu gegründeten Stiftung können die ehemaligen Vereinsmitglieder allenfalls als Stifter durch eine Zweckänderung der Stiftung auf veränderte Verhältnisse reagieren. Es besteht außerdem die Möglichkeit, die ehemaligen Vereinsmitglieder als Stiftungsräte einzusetzen, welche dann durch die Möglichkeit der Ermessensausübung bei der Umsetzung des Stifterwillens einen bestimmten Einfluss ausüben können. Es ist jedoch festzuhalten, dass die ehemaligen Vereinsmitglieder nach der Transformation über weit weniger Rechte verfügen. Während die Vereinsmitglieder die Möglichkeit hatten, die Tätigkeit der Vereinsorgane zu kontrollieren und das Verhalten der Vereinsorgane durch ein Abberufungsrecht zu sanktionieren, steht ihnen bei der Stiftung grundsätzlich lediglich die Möglichkeit einer Aufsichtsanzeige an die Stiftungsaufsichtsbehörde offen. Den ehemaligen Vereinsmitgliedern könnte jedoch ein Abberufungsrecht des Stiftungsrates eingeräumt werden.

In Bezug auf die Verantwortlichkeit wird es wohl bei Vereinen eher zu Verantwortlichkeitsklagen kommen als bei Stiftungen, da bei letzteren eine solche Klage oft an der Interessenlosigkeit der Stiftungsratsmitglieder scheitert.

Die eben umschriebenen Unterschiede zwischen Stiftungen und Vereinen haben in vielen Fällen keine Auswirkungen auf das operative Geschäft der Organisation, weshalb eine Umwandlung nur selten den Wesenscharak-

ter der Organisation angreift. Aus diesem Grund erscheint es sinnvoll, Transformationen von Vereinen zu Stiftungen auch ohne den Umweg über die Vermögensübertragung für zulässig zu erklären. Eine solche Umwandlungsmöglichkeit würde einem Bedürfnis von Vereinen entsprechen, deren Tätigkeit sich im Laufe der Zeit zu stiftungsähnlichen Aufgaben verlagert hat (z.B. Beschaffung und Verteilung finanzieller Mittel für bestimmte Zwecke).²⁹ Dabei kann es sich um Vereine handeln, welche mit einem relativ kleinen Gremium ihre finanziellen Mittel beschaffen und verteilen, d.h. solche Vereine, welche ohne einen wirklich aktiven und größeren Mitgliederkreis mit den entsprechenden Mitgliedschaftsrechten und -pflichten sind. Auch Riemer würde es daher als sehr sinnvoll erachten, in Art. 54 Abs. 5 FusG einen entsprechenden Rechtskleidwechsel (effektive „Umwandlung“, d.h. ohne Neugründung und Aufhebung) vorzusehen, da das Argument, dass es diesfalls zu einem Untergang der Mitgliedschaftsrechte käme, de facto gar keine Geltung hätte.³⁰ Die gewonnenen Erkenntnisse über die Transformation vom Verein in eine Stiftung im Schweizer Recht können als Grundlage für ähnliche Entwicklungen in Deutschland dienen.

²⁹ Riemer, Wie man den Wolf aus dem Schafspelz schält. Aktuelle Revisionsbestrebungen im Vereins- und Stiftungsrecht, in: Gysin/Schumacher/Strebel: 96 Jahre ZGB, 2003, S. 69.

³⁰ Riemer, (Fn. 29), S. 69 f.; vgl. auch Riemer, Stiftungen und Fusionsgesetz, S. 101-122, in: Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, 2001, S. 108 f.

Elis Tarelli, LL.M.*

Public Benefit foundations in Albania and their VAT treatment A brief look into the VAT treatment of NPOs under EU VAT Directive

I. Introduction

Not-for-profit organisations (“NPOs”) are continually assuming a larger and growing role in delivering much needed services to people around the world. Tax treatment is only one of the instruments how states choose to support public benefit activities of NPOs. Tax privileges are understood to be a reward for the public benefit services provided by NPOs and an encouragement to continue to do so in the future.¹ The question arises what kind of tax treatment should be given to NPOs in order to support them and provide them with the needed incentives? How should this tax treatment be designed to avoid discrimination of other organisations, mainly business organisations, and establish a level playing field when the latter provide services which also NPOs provide? Recent changes to the Value Added Tax (“VAT”) legislation in Albania have introduced the status of “public benefit” for NPOs engaged in activities beneficial to the public, by providing also for VAT exemption in these cases. However, are the goals that promote public benefit activities better achieved by granting the “public benefit” status to NPOs? Is the “public benefit”

status *beneficial* also to NPOs? Is the VAT system after all a system that encourages and supports activities of NPOs or are NPOs being discriminated under the current VAT rules? This paper focuses mainly on the VAT treatment of non-governmental not-for-profit organisations of public benefit, and more specifically foundations.

II. Brief introduction of the legal framework on the establishment and operation of foundations in Albania

According to Albanian law² foundations are legal persons without membership established to pursue public benefit goals by utilising their property for the common good and

* Doctoral Student, University of Hamburg.

¹ Hondius, An Enabling Fiscal Climate for NGOs – The Role of Europhil Trust, in: Bater/Hondius/Lieber (Hrsg.), The Tax Treatment of NGOs: legal, fiscal and ethical standards for promoting NGOs and their activities, 2004, p. vii.

² Reference is made here to the Albanian Civil Code (“ACC”) and to the Law Nr. 8788, dt. 7.5.2001 “On Non-Profit Organisations”, as amended (“NPO Law”).

in the interest of the public. They may be established by one or more physical or legal persons, either *inter vivos* or *mortis causa*. A person wishing to establish a foundation needs to provide a foundation deed, the foundation statutes and founding assets. The foundation deed and the statutes set out in detail the organisation's structure, its governing bodies and their competences. As a minimum value of founding assets for establishing a foundation the courts in Albania have accepted a value of 100.000 Albanian Lek (approx. 760 EUR). Foundations are private legal persons with legal personality separate from that of their founder. They have full legal capacity to engage in transactions and they enjoy the privilege of limited liability.

Foundations in Albania are subject to the *non-distribution of profits* constraint and should use their income only for the realisation of their statutory goals. They may engage in economic activities subject to certain requirements, which include i.a. the requirement that the economic activity be related to the statutory goals of the NPO and that the economic activity in question be not the primary activity of the NPO but rather auxiliary to the main activity.

III. VAT treatment of NPOs

NPOs in Albania are subject to national and local taxes, and because of their "not-for-profit" nature, they may claim tax exemptions subject to the fulfilment of conditions specified in the law. Natural and legal persons engaging in economic activities³ and in activities of the importation of goods are subject to VAT. The VAT in Albania is levied on the value added to goods and services supplied against *consideration in money or in kind*.

Under the current VAT regime, the rates applicable in Albania are:

- i) 20% standard rate applied to domestic transactions and on imported goods;
- ii) 0% rate applied to exports and some other supplies explicitly listed in the law.

NPOs are too subject to the standard VAT rate applicable when supplying goods or services which are not VAT exempt. The VAT Law amendments in 2008⁴ introduced for the first time the status of "public benefit" for NPOs with the view to provide for exemptions from the VAT.

1. The public-benefit status for VAT exemption purposes

Through the introduction of the public benefit status, the purpose of the Albanian government was to support particular activities related to education and healthcare.

The status is granted subject to the fulfilment of four conditions which are:

- a) fulfilment of the *principle purpose* test;
- b) supply of qualified activities;
- c) circle of beneficiaries;
- d) financial requirements for services supplied.

a) Fulfilment of the principle purpose test

The principle purpose test refers to the extent to which an NPO must be organised and operated for public benefit purposes. According to the VAT Regulation,⁵ an NPO

wishing to obtain "public benefit" status must be organised and structured *principally* to engage in public benefit activities. The VAT Regulation does not explain what the phrase "organised and structured principally to engage in public benefit activities" means, but legal literature on this issue suggests that "an organisation is "organised" principally for public benefit when the purposes and activities contained in its founding documents limit it to engaging principally in public benefit activities. An organisation is "structured" or "operated" principally for public benefit when its actual activities are principally public benefit."⁶ It remains however unclear how the satisfaction of the "principle purpose" will be measured by tax authorities in Albania when assessing the activities of an NPO applying for "public benefit" status. Will the satisfaction of the test depend on how many percent of the NPO activities are public benefit activities? Will it depend on the number of employees of a NPO engaged in public benefit activities vis-à-vis the total number of employees of the NPO, or is the portion of budget that public benefit activities take vis-à-vis the total budget of the NPO the decisive factor to determine that the *principle purpose* test has been satisfied?

It is recommended that for determining whether the *principle purpose* test is satisfied particular attention is given to a combination of factors, such as to the organisation's statutes defining the goals of the foundation to understand the portion or percentage of activities that are public benefit, as well as to the portion of assets of an organisation dedicated to public benefit activities.

b) Supply of qualified activities

For VAT exemption purposes, three types of activities are considered as public benefit activities: i) education, ii) health care, and iii) economical development to the benefit of persons in need. There is no clear explanation why the legislator decided to include only these three activities and leave out of the scope of public benefit a large number of activities, such as promotion of civil or human rights, protection of children, youth and disadvantaged individuals, environmental protection and much more, which are as beneficial to the public as the three activities cited above.

c) Circle of beneficiaries

To qualify for the "public benefit" status an NPO should offer *important services* (on education and health care) to persons in need. However, the VAT Regulation does not contain any indication as to what is to be considered "im-

3 The yearly turnover of which exceeds 8 million ALL.

4 Law no.10003, date 6.10.2008 "On some changes and amendments to Law no.7928, date 27.4.1995 "On the Value Added Tax" as amended" (www.qpz.gov.al).

5 Government Decision no. 1679, date 24.12.2008 "On the criteria and procedures for determining the public benefit status of non-profit organisations" ("VAT Regulation") (www.qpz.gov.al).

6 See Moore et al., A Comparative Overview of Public Benefit Status in Europe, 11 International Journal of Not-for-Profit Law 1, 2008, p. 15.

portant" service in the field of education or health care. Will the importance of the service provided depend on how serious the health problem is, or is the importance depending on how much, in terms of expenditures, the service costs the organisation?

Regarding engagement in activities of economic development, these types of activities are to be considered as publicly beneficial *only* if they are *primarily carried out* to the benefit of persons in need. Nevertheless what shall the expression "to the benefit of" mean? Should these activities be *only* intermediated by the NPOs, i.e. by linking persons in need who can produce goods for sale with potential buyers, or could an NPO carry out the economic activity itself and distribute the proceeds to the persons in need? Who is to pay profit tax on incomes generated from such activities? Is the NPO obliged to pay such tax although the activity is carried out *to the benefit* of persons in need?

d) Financial requirements for services supplied

The financial criterion relates to the price with which public benefit services are offered to beneficiaries. The VAT Regulation requires that for an NPO to obtain "public benefit" status it should supply the services to the target beneficiaries either without charge or for a price that is *clearly* lower than the market price for that particular service or good. A *clearly* lower price is when services and goods are offered for a price which is at least 50% lower than the market price in the area where the services and goods are offered. The provision goes further to require additionally that incomes generated by the provision of supplies should not cover more than 50% of the related expenditures. The rest of the expenditures should be covered by NPO's own funds.

The problem that NPOs and tax officers might immediately face is the determination of the market price for the services offered. The reason for that lies in the fact that often NPOs provide services which either are economically unfeasible, therefore impeding the emergence of market producers, or they provide services and goods which due to lack of political support or will keep governments from getting involved.⁷

The VAT Regulation requires that the determination of the "market value" be done according to an instruction issued by the Minister of Finance.⁸ The instruction however deals with the determination of the market price of goods and services for which there is a market, but might not be helpful in determining the "market" price of goods or services which either cannot be measured in monetary means or are not usually supplied commercially. Therefore it is not clear what methodology would the tax authorities use to determine the market price in these cases.

Upon fulfilment of the specific requirements, the Minister of Finance is authorized to grant the "public benefit" status. The status is valid for three years.

Although the "public benefit" status was introduced as a mechanism to facilitate the work of NPOs involved in public benefit activities, the current legislation contains ambiguous and unclear provisions that complicate the procedure for granting the status. The law does not contain clear indicators or criteria that would facilitate the objec-

tive and consistent interpretation of the law on a number of issues, such as the satisfaction of the *principal purpose test*, what are considered "important" services, as well as criteria for determining the market price for those services which are not commercially supplied.

2. Difficulties faced by NPOs under the Albanian VAT System

Despite the perceived positive legal development regarding the granting of "public benefit" status, it is suggested that the number of NPOs receiving the status under the current legal regime might be very limited. This is due not only to the difficulties related to the fulfilment of the four criteria above, but also due to the burdensome procedure until the status is granted.⁹ From the date the VAT Regulation on the granting of the "public benefit" status has entered into force¹⁰ until the moment this paper is written, we are not aware of any NPO which has obtained "public benefit" status.

Concerning tax benefits deriving from the "public benefit" status, exemption of some of the activities of NPOs from the VAT does not necessarily speak to the advantage of NPOs. When NPOs having "public benefit" status provide one or more of the supplies exempted under the VAT Regulation, they do not need to charge VAT when supplying these services. Although the exemption option ensures that NPOs do not have to incur compliance costs¹¹ for collecting and paying over the output VAT on the services they supply, unfortunately they are also unable to reimburse the input VAT. Thus NPOs are treated as "final consumers" for the purpose of VAT payment. Making NPOs pay the whole VAT for the supplies they provide to the target beneficiaries might influence the amount, quality and sustainability of services provided by NPOs to these beneficiaries.¹² Considerable amounts of funds so crucial to the activity of NPOs will be spent on paying VAT rather than for providing services to persons in need. Therefore the interests of the target beneficiaries might not be better served by the introduction of the "public benefit" status under the current conditions. The same problem exists also when NPOs offer their services without charge, because such supplies would fall outside the scope of the VAT Law, which applies only to goods or services supplied against consideration in money or in kind.

7 United Nations, Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts, 2003, p. 4.

8 Instruction no.24, date 2.9.2008 "On tax procedures in the Republic of Albania" issued by the Minister of Finance (www.qpz.gov.al).

9 The list of documents that an NPO applying for public benefit status must submit contains more than 15 documents. For some of the documents, e.g. evidence that the NPO has not raised funds or conducted political campaigns for political parties, it is not clear where it should be obtained from.

10 Regulation entered into force on 15.1.2009.

11 These costs relate to accounting and reporting costs that NPO have to incur when being obliged to collect the output VAT. See International Center for Not-for-Profit Law, Survey of Tax Laws Affecting Non-Governmental Organisations in Central and Eastern Europe, 2003 ("Survey 2003"), p. 30.

12 For details on the impact of VAT on production decisions see Ebrill et al., The Modern VAT, 2001.

In contradistinction to the VAT *exemption* option, the *zero rate* option provides for a fairer and more beneficial treatment of NPOs because on the one hand NPOs would have to pay none or very little compliance costs and on the other hand they would not be treated as final consumers for VAT purposes. The amounts of money gained back from the reclaimed VAT would thus be used for purposes they were first donated or raised for.

IV. A brief look into the treatment of NPOs under the EU VAT Directive

For the purposes of VAT payment NPOs are treated in the same way as any taxable person as long as they provide supplies which are considered „taxable“ pursuant to the EU VAT Directive.¹³ The Directive has exempted certain activities, which are of public interest, from the payment of the VAT. With respect to the exempted activities under the common EU VAT system, as also noticed by the EU Commissioner for Taxation and Customs,¹⁴ the main problem that NPOs face is the irretrievability of the input VAT they pay when purchasing exempted or non-exempted supplies, which they offer to their „customers“ either for consideration or without charge. In either case, NPOs are unable to deduct VAT paid on input. When NPOs provide to their final „customers“ services without charge, these supplies fall out of scope of the VAT Directive.¹⁵ Further, also when NPOs supply exempted activities for consideration, they are not able to deduct input VAT on their purchases, thus bearing themselves the added costs to their activities.

A recent survey by the European Foundation Centre shows that the amount lost on irrecoverable VAT in recent years by 35 European foundations alone amounts to 45 million EUR on an annual basis.¹⁶ Representatives of the third sector have continuously asked for action at the EU level¹⁷ to tackle the unfair burden of VAT on NPOs. Options proposed by NPO representatives and the EU Commission include solutions within and outside the VAT system, such as the ‘zero-rating’ option, the ‘reduced rate’ option on both supply input and output as well as the establishment of VAT refund schemes at the national level of Member States. The refund schemes for compensating VAT losses have been regarded by the EU Commission as compatible with EU legislation “as long as they are clearly separated from the VAT system itself and the scheme does not affect own resources of the Community”. However, the establishment of such schemes would be an individual decision of each Member State, which implies that the VAT treatment of NPOs may vary from country to country.

V. Conclusion

The recent VAT Law amendments in Albania introducing the “public benefit” status for NPO, despite the perceived positive development, do not yield the expected tax benefits to NPOs. The requirements of the law for granting “public benefit” status are ambiguous and burdensome for NPOs. Under the current Albanian VAT regime, NPOs are treated as final consumers bearing the cost of the VAT for services they supply further, without a possibility to reclaim input VAT.

The situation of NPOs under the EU VAT Directive is not much more optimistic. Problems faced by NPOs are almost identical. NPOs may not reclaim input VAT, regardless of the fact whether the exempted services are supplied for a low price or for free.

The ‘exemption’ instrument, which was thought to bring some release to NPOs, puts as a matter of fact an unfair burden on NPOs and prevents them from maximising the public benefit impact of their work. A reviewed approach regarding VAT treatment of NPOs should not simply recognise the public benefit importance of NPOs activities, but also stimulate and incentivise such activities through a fairer tax treatment.

¹³ Council Directive 2006/112/EC on 28.11.2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006, p.1 (“EU VAT Directive”).

¹⁴ See speech by EU Commissioner for Taxation and Customs, László Kovács, „VAT for Charities – State of Play and Plans for the Future“ held during an international conference on philanthropy organised by the European Charities’ Committee on VAT on 14.-15.9.2005.

¹⁵ The VAT Directive covers only supplies of goods or services for consideration.

¹⁶ See EFC-ECCVAT-Charity Tax Group Information Note on VAT and Foundations “How to improve the VAT system for public-benefit foundations”, 15.5.2009 (Brussels at www.efc.be).

¹⁷ The problems faced by NPOs under the VAT Directive were recognised also by the EU Commission President during a meeting with representatives of the European Foundation Centre in April 2009. The President stated that the Commission will conduct a study later in 2009 “to assess the possibility of a legislative update regarding the relative rules of the VAT Directive.” See: Commission President promises to review VAT rules affecting foundations, 30.4.2009 (www.efc.be).

Rechtsprechung

1. Vertragstypus einer Vereinbarung über die Verpflichtung zur Errichtung einer unselbständigen Stiftung; Anwendung einer Vorschrift des AGB-Rechts auf Treuhandverträge

Der Kläger und Revisionsbeklagte hatte mit einem Kirchenkreis einen „Treuhandvertrag (über die Einrichtung eines sonstigen Zweckvermögens gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG)“ geschlossen, in dem sich der Kirchenkreis zu einer Dauergrabpflege von 30 Jahren verpflichtete. Die Kündigung des Klägers war in dem vom Kirchenkreis vorformulierten Vertrag ausgeschlossen. Gleichwohl kündigte der Kläger und verlangte die Rückzahlung des „Treuhandvermögens“ in einer Höhe von 5.000 EUR. Der Bundesgerichtshof hatte die Frage zu klären, ob der Ausschluss der Kündigung nach § 309 Nr. 9a BGB unwirksam ist, wozu er zunächst den Vertragstypus des geschlossenen Vertrages zu ermitteln und die Anwendung des AGB-Rechts darauf zu prüfen hatte. Das Gericht stellte zunächst fest, dass der Umstand, dass die Parteien ein „sonstiges Zweckvermögen im Sinne einer unselbständigen Stiftung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG“ errichten wollten, nicht der Anwendung des Schuldrechts entgegenstehe. Wegen seiner Entgeltlichkeit ordnete das Gericht den Vertrag als Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 Abs. 1 BGB) ein. Auch das geringe Entgelt von 250 EUR („Verwaltungsgebühren“) sei ausreichend, um den Vertrag als solchen zu qualifizieren und ihn nicht als unentgeltlichen Auftrag (§ 662 BGB) anzusehen, wie die Vorinstanz es getan hatte. Zur Anwendung von § 309 Nr. 9a BGB führte der Bundesgerichtshof zunächst aus, dass der Ausschluss der Kündigung in dem Treuhandvertrag nach dem Wortlaut der Norm unwirksam sei. Bei bestimmten Vertragstypen – darunter der Geschäftsbesorgungsvertrag – verbietet sie dem Verwender von AGB, darin eine Vertragsbindung von mehr als zwei Jahren festzulegen. Der Gerichtshof fügte hinzu, auch der Normzweck – der Schutz des Kunden vor überlanger, einseitig festgelegter Vertragsbindung – gebiete ihre Anwendung. Zwar passe dieser Schutzzweck bei manchen Rechtsverhältnissen oder besonderen Interessenlagen beider Vertragsteile nicht, wie bei den in § 309 Nr. 9 Hs. 2 BGB genannten Ausnahmen. Der Geschäftsbesorgungsvertrag sei dort allerdings nicht erwähnt. Für eine analoge Anwendung des Ausnahmetatbestands fehle es am Interesse des Treugebers, der zwar vor einer Kündigung seiner Erben geschützt werden, aber nicht selbst an den Vertrag mit 30-jähriger Laufzeit gebunden sein wolle.

BGH, Urt. v. 12.3.2009, Az. III ZR 142/08

2. Aufnahmeanspruch gegen Verband trotz des „Ein-Platz-Prinzips“ zu Gunsten des ersten – schon aufgenommenen – Mitglieds

Der Kartellsenat des OLG München hatte über den Anspruch eines Taekwondo-Landesverbandes auf Aufnahme in die bundesweite Spitzenorganisation zu entscheiden. Diese hatte die Aufnahme mit der Begründung abgelehnt, der klagende Verband sei wegen seiner Mitglieder aus mehreren Bundesländern schon gar kein Landesverband, der nach der Verbandssatzung als Mitglied in Betracht komme. Für das Bundesland, in dem der die Aufnahme begehrende Verein die meisten Mitglieder zählt, sei überdies schon ein anderer Landesverband Mitglied. Nach der Verbandssatzung könne kein weiterer Landesverband aus dem gleichen Bundesland Mitglied werden (sogenanntes „Ein-Platz-Prinzip“). Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs besteht ein Aufnahmeanspruch gegenüber einem Verein oder Verband mit einer Monopolstellung oder wirtschaftlich oder sozial überragenden Machtstellung aus § 826 BGB i.V.m. § 20 Abs. 6 GWB, wenn die Verweigerung der Aufnahme zu einer sachlich nicht gerechtfertigten ungleichen Behandlung des Bewerbers im Vergleich zu aufgenommenen Mitgliedern und einer unbilligen Benachteiligung führt. Die Prüfung des Aufnahmeanspruchs ist anhand einer Abwägung der Interessen des Bewerbers mit denen des Monopolverbands durchzuführen. Mit Berufung auf diese Grundsätze bejahte der zuständige Senat den Aufnahmeanspruch des Taekwondo-Landesverbandes. Erstens könne ihm die Aufnahme nicht mit Hinweis auf die Verbandssatzung und der Begründung verweigert werden, er sei wegen seiner Mitglieder aus mehreren Bundesländern gar kein Landesverband, da solche Verbände bereits aufgenommen worden seien. Zweitens könne dem Anspruchsteller nicht die satzungsmäßige Aufnahmebeschränkung entgegengehalten werden. Zwar kann eine solche Satzungsbestimmung grundsätzlich gerechtfertigt sein, dies sei hier aber nicht der Fall. Dem Bewerber sei die Alternative zur Mitgliedschaft, der Abschluss von Kooperationsverträgen mit anderen Landesverbänden, nicht zumutbar, weil er auf deren Wohlwollen angewiesen sei. Ferner sei die konkrete Ausgestaltung des „Ein-Platz-Prinzips“ mit einer Aufnahme ausschließlich nach Priorität der Bewerbung ohne Beachtung der Bedeutung des Bewerbers eine „stete Quelle der Diskriminierung und Benachteiligung“. Hinzu komme, so das Gericht, dass der Spitzenverband das Ziel, dem die Aufnahmebeschränkung diene, nur inkonsequent verfolge, indem er Landesverbände mit Mitgliedern aus mehreren Bundesländern aufgenommen habe.

OLG München, Urt. v. 25.6.2009, Az. U (K) 5327/08

3. Erbfähigkeit einer erst nach dem Erbfall errichteten ausländischen Stiftung

In der vom OLG München zu entscheidenden Sache ging es unter anderem um die Frage, ob eine testamentarisch als Erbin eingesetzte und im Zeitpunkt des Erbfalls noch in der Schweiz zu errichtende Stiftung erbfähig i.S.v. § 1923 BGB ist. Das Gericht stellte fest, dass es sowohl nach deutschem als auch nach schweizerischem Recht möglich ist, ein Stiftungsgeschäft durch Verfügung von Todes wegen zu errichten (§ 83 BGB und § 81 schweizerisches Zivilgesetzbuch). Für die zur Rechtsfähigkeit der Stiftung zusätzlich erforderliche behördliche Anerkennung (§ 80 Abs. 1 BGB) sei § 84 BGB maßgeblich. Danach gelte die Anerkennung der Stiftung nach dem Tod des Stifters für dessen Zuwendungen schon als vor seinem Tod erklärt. Bei ausländischen Stiftungen, wie der des Stifters in der Schweiz, müsse keine Anerkennung durch eine deutsche Behörde erfolgen, sondern es reiche aus, dass die Stiftung nach dem Recht ihres Heimatstaates Rechtsfähigkeit erlange.

OLG München, Beschl. v. 8.4.2009, Az. 31 Wx 121/08

4. Kein Spendenabzug bei Zuwendung an Stiftung bürgerlichen Rechts in Gründung

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht nahm in einem Urteil zu der umstrittenen Frage Stellung, ob eine Stiftung in Gründung entsprechend den Grundsätzen der Vorgesellschaft bereits mit Abschluss des Stiftungsgeschäfts oder zum Zeitpunkt der Einreichung der Gründungsunterlagen bei der Genehmigungsbehörde identitätswahrend zur späteren rechtsfähigen Stiftung zur Entstehung gelangt. Im Jahre 1996 beabsichtigte die Klägerin die Gründung einer rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts und unterzeichnete ein entsprechendes „Stiftungsgeschäft“ über die Errichtung der Stiftung. Weiter überwies die Klägerin einen Betrag in Höhe von damals 3 Mio. DM auf ein für die Stiftung geführtes Konto. Die Stiftung erteilte der Klägerin daraufhin eine Spendenbescheinigung. Auf der Grundlage dieser Bescheinigung wollte die Klägerin von der Möglichkeit des auf 10% erhöhten Zuwendungsabzugs und des Großspendenvortrags nach § 10b EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des Streitjahres Gebrauch machen. Ihre behördliche Genehmigung hatte die Stiftung allerdings erst im Mai 1997 erhalten. Nach Auffassung des Gerichts steht der Klägerin kein Anspruch auf Anerkennung der Ausstattung für die Stiftung in Gründung als Spende gemäß § 10b EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG zu, da die Stiftung im Jahre 1996 noch nicht zur rechtlichen Entstehung gelangt war. Darüber hinaus scheide eine Anerkennung auch unter dem Gesichtspunkt der Zuwendung an eine Vorstiftung aus, da der Stifter gemäß § 81 Abs. 2 S. 1 BGB bis zur staatlichen Genehmigung der Stiftung jederzeit zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts befugt ist.

FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 4.6.2009, Az. 1 K 156/04

5. Sonstige Gegenleistung für Grundstücksverkauf bei Verpflichtung des Käufers zur Einbringung des Grundstücks in eine von ihm gegründete gemeinnützige Stiftung

Die Verpflichtung eines Grundstückskäufers gegenüber dem Verkäufer, das Kaufobjekt nach seiner Sanierung in eine vom Käufer gegründete gemeinnützige Stiftung einzubringen, ist keine sonstige Gegenleistung i.S.v. § 9 Abs. 1 Nr. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG). Sie ist damit nicht neben dem Kaufpreis Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Eine Gegenleistung für den Verkauf eines Grundstücks kann in der Leistung an einen Dritten liegen. Der Dritte muss dazu mit dem Verkäufer personell, gesellschaftsrechtlich oder wirtschaftlich verbunden sein oder auf Grund anderer Umstände zusammenwirken. Eine vom Käufer in eigener Initiative gegründete gemeinnützige Stiftung ist nicht auf diese Weise mit dem Verkäufer verbunden.

FG Hamburg, Beschl. v. 29.12.2008, Az. 2008 3 K 128/08 (rechtskräftig)

6. Leitsätze

- „Zuschüsse für ein Stadtfest“ und „Zuschüsse für den Kläger als Institution“ können nach den Grundsätzen des europäischen Mehrwertsteuerrechts ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch sein. Unerheblich für die Einordnung ist die öffentlich-rechtliche Rechtsnatur des Zuwendungsverhältnisses, das öffentliche Interesse an der Leistung des Zuwendungsempfängers und ihre geringe Bestimmtheit.

BFH, Urt. v. 18.12.2008, Az. V R 38/06

- Die Veranstaltung von Trabrennen ist als kommerzielle Freizeitveranstaltung wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eines als gemeinnützig anerkannten Pferdezuchtvereins.

BFH, Urt. v. 22.4.2009, Az. I R 15/07

- Umsätze aus der entgeltlichen Verpflegung von Lehrern und Schülern einer Ganztageschule durch einen privaten Förderverein sind weder nach dem UStG noch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei.

BFH, Urt. v. 12.2.2009, Az. V R 47/07, s. dazu auch die Anmerkung von Alexander v. Wedelstädt, Der Betrieb 2009, 1445f.

Anika Gilberg (LL.B.)

Aktuelle Literatur

1. Rezension: Vorstandshaftung in der Stiftung – Eine Untersuchung zur Anwendung der Business Judgment Rule

Die Zivilgesellschaft lebt vom ehrenamtlichen Engagement ihrer Bürger. Die Bereitschaft, ein Ehrenamt zu übernehmen, etwa als Vorstandsmitglied in einem e.V. oder einer Stiftung, schwindet jedoch, wenn die damit einhergehenden persönlichen Haftungsrisiken zu groß oder unkalkulierbar sind. In jüngster Zeit musste man bei Schlagworten wie „Haftung im Ehrenamt“ den Eindruck gewinnen, beides wäre der Fall. Diesem Eindruck konnte und wollte sich der Gesetzgeber letztendlich¹ nicht verschließen und hat durch den Entwurf eines Gesetzes zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen² reagiert: Der vom Bundestag am 2.7.2009 beschlossene Gesetzesentwurf sieht einen neuen § 31a Abs. 1 BGB vor, der zukünftig die Haftung im Innenverhältnis³ auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit begrenzt, wenn das Organmitglied ehrenamtlich tätig ist oder die jährliche Vergütung 500 EUR nicht übersteigt. Damit sind aus politischer Sicht die vermeintlichen Gefahren gebannt. Ungeklärt ist das eigentliche Hauptproblem geblieben: Wann haftet ein Stiftungsvorstand im Innenverhältnis? Neben dem Pflichtenumfang ist wesentliches Haftungselement ein gerichtsfester Entscheidungsspielraum der Leitungsorgane. Während diese Frage für Handelsgesellschaften weitgehend ausdiskutiert ist, steht sie bei Non-Profit-Organisationen erst am Anfang. Die zu rezensierende Arbeit nimmt sich der Frage an, ob und inwieweit dem Stiftungsvorstand ein Entscheidungsermessen einzuräumen ist.

Die Arbeit gliedert sich in fünf Teile, wobei die Teile 1 bis 4 die Grundlagen bereiten und im fünften Teil die Frage nach Grund und Umfang eines Entscheidungsermessens des Stiftungsvorstands beantwortet wird. Vorab: *Gollan* plädiert für einen an die Business Judgment Rule angelehnten Entscheidungsspielraum, geht in dessen Herleitung und Begründung jedoch eigene Wege.

Der mit „Das rechtliche Umfeld für Ermessensentscheidungen des Stiftungsvorstands“ überschriebene erste Teil der Arbeit setzt sich zunächst mit den Aufgaben und Pflichten des Stiftungsvorstands auseinander (S. 16-27). Im Anschluss daran fasst *Gollan* den bisherigen Meinungsstand hinsichtlich eines zu gewährenden Ermessens zusammen. Sie konstatiert, dass dem Stiftungsvorstand allgemein Ermessen zugesprochen wird, die Begründungsansätze jedoch divergieren. *Gollan* verdeutlicht dabei, dass für einen möglichen Anwendungsbereich der Business Judgment Rule zwischen den verschiedenen Tätigkeitsbereichen des Stiftungsvorstands unterschieden werden könnte (S. 33-40).⁴ Insoweit stünde einem impliziten Ermessen⁵ die explizite Anerkennung von Ermessen etwa in Gestalt der Business Judgment Rule gegenüber.

Im zweiten Teil ihrer Arbeit erläutert *Gollan* umfassend das Rechtsinstitut der Business Judgment Rule als solches (S. 43-118). Für den Leser hilfreich und lehrreich sind die Ausführungen zu ihrem Ursprung bei der US-amerikani-

schen business corporation (S. 45-60), insbesondere die Erkenntnis, dass es *die* Business Judgment Rule im US-amerikanischen Recht nicht gibt (S. 115). *Gollan* stellt die fünf allgemein anerkannten Voraussetzungen der Business Judgment Rule dar (S. 47-51), legt deren Verortung bei der Pflicht zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung (duty of care) offen und benennt ihre prozessualen und materiellen Rechtsfolgen (S. 56-60). Dem schließen sich Ausführungen zur Adaption der Business Judgment Rule ins deutsche Aktienrecht (§ 93 Abs. 1 S. 2 AktG) an. *Gollan* hebt dabei die Unterschiede sowohl in den Voraussetzungen wie auch den Rechtsfolgen gegenüber dem US-amerikanischen Verständnis hervor (S. 60-89, 115 f.). Im letzten Paragraphen des zweiten Teils erläutert *Gollan* die Organhaftung in US-amerikanischen Non-Profit-Organisationen und die sich daran anknüpfende differenzierte Diskussion zur Anwendbarkeit der Business Judgment Rule dort (S. 90-114). Als Quintessenz konstatiert *Gollan*, dass es nicht eine in Voraussetzungen und Rechtsfolgen klar konturierte Business Judgment Rule gibt, sondern sich der so bezeichnete Haftungsfreiraum jeweils als spezifische Antwort auf ein konkretes Haftungssystem darstellt. Logisch vorgegeben sind deshalb die nächsten Schritte zur Antwort auf die Frage, ob und ggf. in welchen Varianten die Business Judgment Rule bei der Stiftung gelten soll.

Dazu fragt *Gollan* in einem ersten Schritt nach Sinn und Zweck der Business Judgment Rule (S. 119-205). In diesem teilweise sehr ausführlich gehaltenen dritten Abschnitt, dessen Bedeutung für die Beantwortung der Kernfrage sich nicht an jeder Stelle sofort erschließt, steht die rechtsökonomische Rechtfertigung der Business Judgment Rule im Fokus. Nach gängigem Verständnis, dem sich *Gollan* anschließt, kann sie zur Bewältigung des Prinzipal-Agent-Problems durch Senkung der Agency-Kosten beitragen. Auf die Stiftung übertragen sieht *Gollan* den Stiftungszweck als Prinzipal (S. 127 f.). Anhand dieser Annahme prüft sie, ob die im Detail für die For-Profit-Organisationen vorgetragenen Argumente für Non-Profit-Organisationen allgemein und speziell für die Stiftung tragfähig sind. Sie

1 Vgl. aber die zunächst kritische Stellungnahme der Bundesregierung ([Anlage 2 zu BT-Drucks. 16/10120](#)) zum Entwurf des Bundesrates vom 13.6.2008 ([BT-Drucks. 16/10120](#)).

2 Vgl. nur Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses vom 23.6.2009 ([BT-Drucks. 16/13537](#)).

3 Interessant ist insoweit das gegenläufige Regelungsmodell in den USA. Dort ist gem. 42 U.S.C.A. Sec. 14501 (a) bundesgesetzlich die Außenhaftung Ehrenamtlicher begrenzt, nicht hingegen die Innenhaftung (S. 101).

4 So von *Hippel*, Grundprobleme von Non Profit Organisationen, S. 84 ff., 201; *ders.*, Gilt die Business Judgment Rule auch im Stiftungsrecht?, S. 167, 178 ff., in: Baums/Fleckner/Hellgardt/Roth (Hrsg.), Perspektiven des Wirtschaftsrechts – Beiträge für Klaus J. Hopt aus Anlass seiner Emeritierung, 2008. Im Ergebnis lehnt *Gollan* eine Differenzierung nach Tätigkeitsfeldern jedoch ab (S. 278).

5 Darunter versteht *Gollan* Entscheidungsspielräume, die sich – zwangsläufig – aus der Unbestimmtheit der Sache ergeben, etwa bei der Zweckerfüllung durch wenig spezifizierte Vorgaben durch die Satzung.

bejaht dies für den Anreiz zur Übernahme von Ämtern (S. 140-146, 202) und die Bewältigung der hindsight-bias Problematik bei nachträglicher gerichtlicher Kontrolle (S. 170-176), verneint es dagegen für die Vermeidung missbräuchlicher Klagen (S. 176-196, 203 f.), weil letztere bei der Stiftung nicht vorkommen (S. 192 ff.). Kritisch steht Gollan den übrigen Rechtfertigungsansätzen (Anreize zur Risikobereitschaft der Geschäftsleitung [S. 147-155, 202], Kontrolle durch Marktmechanismen [S. 155-170, 202 f.] und die rechtsvergleichende Sicht [S. 196-200, 204]) und ihrer unmodifizierten Übertragung auf die Stiftung gegenüber.

Der vierte Abschnitt (S. 207-262) ist eine Bestandsaufnahme zur Innenhaftung bei der Stiftung. Gollan stellt darin den aktuellen Meinungsstand unter umfassender Auswertung von Rechtsprechung und Literatur zu den verschiedenen Teilproblemen dar und bezieht fundiert Stellung. Der besondere Wert dieses Abschnitts liegt in der angewendeten Methode: „Rechtsvergleichend“ stellt Gollan für jedes Teilproblem die Aktiengesellschaft und die Stiftung einander gegenüber. Dadurch werden dem Leser besonders plastisch und problemorientiert die Unterschiede zwischen beiden Rechtsformen hinsichtlich der Vorstandshaftung vor Augen geführt. Von den angesprochenen Teilproblemen werden besonders ausführlich behandelt: Verschuldens- und Sorgfaltsmaßstab (S. 218-233) einschließlich der Debatten über landesgesetzliche und statutarische/individualvertragliche Haftungserleichterungen, ersatzfähige Schäden der Stiftung (S. 235-240) und die Entlastung des Stiftungsvorstands (S. 245-249). Am Ende konstatiert Gollan einen beträchtlichen Gegensatz zwischen AG und Stiftung: Der präzise geregelten und mit Instrumenten zur Durchsetzung flankierten strengen Vorstandshaftung in der AG steht ein unklar konturiertes Haftungssystem in der Stiftung gegenüber (S. 262, 264).

Im fünften Teil der Arbeit beantwortet Gollan die Kernfrage ihrer Arbeit: Die Business Judgment Rule ist modifiziert auf die Stiftung anwendbar. Als Rechtsquelle zieht sie entgegen der h.M. nicht § 93 Abs. 1 S. 2 AktG analog heran, sondern bemüht wenig überzeugend⁶ § 670 BGB (S. 270 f.); in der Rechtsfolge (gerichtsfester Entscheidungsspielraum) ergeben sich gleichwohl keine Unterschiede zu § 93 AktG (S. 285). Für die tägliche Praxis besonders wertvoll sind die anschließenden Ausführungen zu den Tatbestandsmerkmalen (1. unternehmerische Entscheidung; 2. Gutgläubigkeit; 3. Handeln ohne Sonderinteresse und sachfremde Einflüsse; 4. Handeln zum Wohle der Stiftung; 5. Handeln auf angemessener Informationsgrundlage) der Business Judgment Rule in der Stiftung (S. 271-285). Zum Schluss zieht Gollan die Konsequenzen bezüglich der Interpretation der übrigen Haftungsparameter, die die Anerkennung der Business Judgment Rule nach sich ziehen (S. 285-296).

Dem methodischen Ansatz (eines einheitlichen Haftungssystems) ist zuzustimmen. Den daraus gezogen Schlussfolgerungen kann dagegen nicht immer gefolgt werden. Unverständlich bleibt, warum Haftungsmilderungen (gesetzlich oder vertraglich) unvereinbar mit der Business Judgment Rule sein sollen (S. 288 f.). Die Gefahr einer zusätzlichen Haftungserleichterung besteht nicht, da ein grob fahrlässiges Verhalten niemals nach der Business Judgment Rule pflichtgemäß sein kann. Es kommt somit

allenfalls zu – methodisch unschönen – Doppelungen.

Die Arbeit ist eine wertvolle Bereicherung für Theorie und Praxis der Stiftung. Sie gewährt dem Wissenschaftler erhellende Einblicke in Haftungssysteme unter Geltung der Business Judgment Rule. Im selben Umfang gibt sie dem Praktiker vor allem im vierten und fünften Teil wertvolle Hilfestellungen für die tägliche Arbeit. Kurz: Eine lohnenswerte Lektüre.

Dr. Gregor Roth

Anna Katharina Gollan, *Vorstandshaftung in der Stiftung – Eine Untersuchung zur Anwendung der Business Judgment Rule*, Köln/München 2009, 329 S.; zugl.: Hamburg, Bucerius Law School, Dissertation, 2008, ISBN 973-3-452-27056-6

6 Kritisch bereits von Hippel (Fn. 5), S. 187.

2. Rezension: Die selbständige Stiftung im Internationalen Privatrecht

Die im Jahre 2008 an der Universität Münster unter Betreuung von Prof. Dr. Heinrich Dörner fertig gestellte Dissertation von Christine Geisler erörtert die Einordnung der rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts in das deutsche Internationale Privatrecht. Angesichts der zunehmenden Internationalisierung des Stiftungswesens, von der Autorin in einem einleitenden Kapitel eindrucksvoll dargestellt, ist es das Verdienst dieser Arbeit, das wissenschaftlich wie praktisch bedeutsame Thema erstmals umfassend monographisch bearbeitet zu haben. Die Arbeit ist sorgfältig erstellt, sie erfasst den gesamten Stand der Fragestellungen und der Diskussion hierüber und enthält eine Fülle neuer Anregungen für die vielen noch ungeklärten Fragen in diesem Zusammenhang. Nicht nur im Rahmen der Diskussion über einen European Foundation Statute wird die internationale Einordnung grenzüberschreitend tätiger Stiftungen eine wichtige Rolle spielen.¹ Die Untersuchung von Christine Geisler bietet hierfür eine hervorragende Grundlage.

Nach dem deutschen Internationalen Privatrecht unterfallen rechtsfähige Stiftungen dem gesetzlich nicht geregelten Internationalen Gesellschaftsrecht. Hiernach wird eine ausländische Stiftung weitgehend unproblematisch für ihre Betätigung im Inland als rechtsfähig gemäß dem Recht ihres Heimatlandes anerkannt, soweit sie hierbei nicht den Verwaltungs- oder Satzungssitz verlegt. Geisler weist aber zu Recht darauf hin, dass die steuerrechtliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit bei einer Betätigung über die Grenze hinweg die größere Hürde darstellt.² Sorgsam wird in der Arbeit das gesellschaftsrechtlich bestimmte Personalstatut von den die Form-, Eigentums-

1 So der Befund der Feasibility Study on a European Foundation Statute, Final Report, 2009, S. 106-111, 123-140.

2 Vgl. Weitemeyer, Probleme grenzüberschreitend tätiger Stiftungen und deren Lösung, npOR 2009, 29 ff.

und Erbrechtsfragen bestimmenden Regeln abgegrenzt, was besonders für von Todes wegen errichtete Stiftungen eine besondere Bedeutung erlangt (S. 98 ff.).

Das Personalstatut einer im Ausland gegründeten Stiftung richtet sich gemäß den Regeln der im deutschen internationalen Gesellschaftsrecht geltenden Sitztheorie nach dem tatsächlichen Tätigkeitsort der Stiftungsleitung. Zur Sitzverlegung kann es daher bei kleinen Stiftungen bereits durch einen privaten Umzug des Vorstands kommen. Die Sitzverlegung führt nach der Sitztheorie dazu, dass sich das anzuwendende Recht nach dem Recht des Staates richtet, in den der Sitz verlegt wurde. Da dort in der Regel die formellen Voraussetzungen der Errichtung nicht eingehalten worden sind, verliert die Stiftung also vorbehaltlich von Rück- und Weiterverweisungen ihre Rechtsfähigkeit. Anders als bei Körperschaften mit Mitgliedern besteht nicht die Möglichkeit, dass die Stiftung nach deutschem Recht als rechtsfähige Personengesellschaft weiter besteht. Hinzu kommt, dass der Wegzug einer Stiftung aus Deutschland bislang von der herrschenden Doktrin noch als Auflösungsstatbestand betrachtet wird, der zum Anfall des Vermögens bei dem Anfallsberechtigten und damit zur Vollbeendigung führt.

Angesichts dieses Dilemmas untersucht *Geisler*, inwieweit die Anwendung der europäischen Niederlassungsfreiheit auf der Grundlage der Rechtsprechung des EuGH zur Anwendung der Gründungstheorie zwingt. Der EuGH hat aus der Niederlassungsfreiheit abgeleitet, dass eine nach dem Recht eines Mitgliedstaates wirksam gegründete Gesellschaft auch im Staat ihres tatsächlichen Sitzes als rechts- und parteifähig anzusehen ist. Gegenüber den USA wendet der BGH die Gründungstheorie auf der Grundlage des Deutsch-Amerikanischen Freundschaftsabkommens ebenfalls an, jedoch nicht gegenüber Nicht-EU-Staaten wie der Schweiz. Die Niederlassungsfreiheit gebietet es auch nicht, den Wegzug aus dem Gründungsstaat unbeschränkt zu ermöglichen. Vielmehr kann der Gründungsstaat, wie die Entscheidung *Cartesio* des EuGH gezeigt hat, hieran eine Auflösung anknüpfen. Im Fall der Stiftung gilt dies ebenfalls und wird zusätzlich damit gerechtfertigt, dass die Stiftung sonst der Stiftungsaufsicht entfliehen könnte.

Zudem fällt die rechtsfähige Stiftung nur begrenzt unter die Niederlassungsfreiheit, weil hiervon nur unternehmerische Tätigkeiten erfasst sind. Nach Art. 48 Abs. 2 EG kommt es darauf an, ob die konkrete Stiftung einen Erwerbszweck verfolgt. Dazu gehört nach herrschender Auffassung jede entgeltliche Leistungserbringung, während andere Autoren bereits die Vermögensverwaltung ausreichen lassen. *Geisler* schlägt mit guten Gründen vor, auch die Stiftungen ohne einen wie auch immer definierten Erwerbszweck einem einheitlichen Gründungsstaatrecht zu unterwerfen (S. 172 ff.) sowie die Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes, nicht jedoch des satzungsmäßigen Sitzes zu ermöglichen, dies allerdings unter den Vorbehalt der Zustimmung der zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörde zu stellen (S. 235 ff.), auch wenn das Gemeinschaftsrecht hierzu nicht zwingt. Dafür sprechen die große Rechtsunsicherheit darüber, wann eine Stiftung konkret mit Erwerbszweck tätig wird, sowie die Schwierigkeit zu bestimmen, wo sich der tatsächliche Verwaltungssitz einer Stiftung befindet. Zutreffend ist auch der Hinweis darauf, dass bei

Anwendung der Gründungstheorie die maßgeblichen Landesstiftungsgesetze insofern geändert werden müssten, dass die Stiftungsaufsicht auch ausländische Stiftungen mit einem Verwaltungssitz in dem jeweiligen Bundesland erfasst. *Geisler* spielt konsequenterweise den gesamten Umfang dieser Kontrolle durch. Sonst ergibt sich wie auch im Fall des unkontrollierten Wegzugs einer Stiftung ein tatsächliches Vollzugsdefizit der Stiftungsaufsicht (S. 187 ff.).

Die Untersuchung der internationalrechtlichen Einordnung der Rechtsverhältnisse zwischen Stiftung, Stifter und Destinatären, die vorrangig bei privatrechtlichen Familienstiftungen eine Rolle spielen, runden das Bild der Arbeit ab (S. 246 ff.). Künftige Überlegungen zur Regelung eines European Foundation Statute auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene und zur Schaffung eines Internationalen Privatrechts der Gesellschaften, Vereine und juristischen Personen, das auf nationaler Ebene leider eingestellt worden ist, werden auf der sorgfältig verfassten und gut lesbaren Arbeit von *Christine Geisler* aufbauen können.

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Christine Geisler, Die selbständige Stiftung im Internationalen Privatrecht, Köln 2008, 323 S., ISBN 978-3-452-26951-5.

3. Insolvenz, Liquidation und Gemeinnützigkeit

Dass die steuerlichen Privilegien gemeinnützige Körperschaften nicht vor Insolvenz und Liquidation schützen, liegt auf der Hand. Um so erstaunlicher scheint es, dass das Thema der Besteuerung des Liquidations- und Insolvenzzeitraumes bisher in Literatur und Rechtsprechung wenig diskutiert wurde. *Dehesselles* stellt in seinem Beitrag die Auswirkungen auf die gemeinnützigen Privilegierungen dar und beleuchtet die verschiedenen Probleme, die durch die Unsicherheit, ob eine Körperschaft im Veranlagungszeitraum als gemeinnützig anerkannt war oder nicht, entstehen: etwa die Fragen, ob Zuwendungsbestätigungen ausgestellt werden dürfen, welche Steuersätze gelten und wie sich Insolvenz und Liquidation im Verhältnis zur gesetzgeberischen Motivation der Förderung gemeinnütziger Zwecke verhalten. Nach einer Darstellung der Positionen in Rechtsprechung und Literatur beleuchtet der Verfasser die praxisrelevanten Probleme dieser „Besteuerungsunsicherheit“ an den Fallgruppen der Förderstiftung, der Unternehmensträgerstiftung, der operativen Stiftung und des Vereins. Ausgehend von diesen vier unterschiedlichen Bereichen der Mittelverwendung je nach der Zweckbestimmung entwickelt *Dehesselles* seinen Lösungsansatz und kommt zu dem Ergebnis, dass es letztlich dem Gesetzgeber obliegt, die derzeit bestehende Unsicherheit bezüglich der Kriterien für den Entzug der Gemeinnützigkeit in Insolvenz und Liquidation zu beenden.

Thomas Dehesselles, Insolvenz, Liquidation und Gemeinnützigkeit, in: Wachter (Hrsg.), Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag, Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Bonn 2009, S. 1255-1263.

4. Gemeinnützigkeit und Vermögensverwaltung

Eversberg widmet sich in seinem Beitrag der Frage, in welchem Umfang steuerbegünstigten Körperschaften Vermögensverwaltung erlaubt sein soll, ohne dass deren Privilegierungen in Frage stehen. Zwar ist in Rechtsprechung und Finanzverwaltung die Zulässigkeit der Vermögensverwaltung an sich seit langem unumstritten. Mangels eindeutiger Aussagen in AO und AEO ist jedoch die Grenze zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb problematisch und verläuft in den verschiedenen Formen der Vermögensverwaltung unterschiedlich. Der Autor widmet sich dieser Grenzziehung in den Fällen der Anlage von Kapital, von Wertpapiergeschäften, der Grundstücksvermietung und -verpachtung, des Grundstücks Handels, der Vermietung beweglicher Gegenstände, der Überlassung von Nutzungs- und Verwertungsrechten, der Werbung und des Sponsorings, von Unternehmensbeteiligungen und bei Betriebsaufspaltung sowie bei der Verpachtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Abschließend geht Eversberg den Fragen nach, in welcher Höhe im Bereich der Vermögensverwaltung freie Rücklagen gebildet werden dürfen und wie sich Verluste in der Vermögensverwaltung auswirken.

Horst Eversberg, Gemeinnützigkeit und Vermögensverwaltung: Abgrenzungsfragen und Problembereiche, in: Wachter (Hrsg.), Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag, Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Bonn 2009, S. 1272-1284.

5. Zuwendungen von Todes wegen an eine gemeinnützige Körperschaft

Während unstrittig ist, dass in Fällen der Schenkung unter Lebenden an eine gemeinnützige Körperschaft der Schenkende einerseits nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG) und andererseits nach § 10 b EStG diese Zuwendungen als Sonderausgaben von dem steuerpflichtigen Einkommen absetzen kann, wird in Fällen der Zuwendung von Todes wegen die kumulative Anwendung dieser beiden Befreiungsvorschriften bestritten. Herfurth setzt sich in seinem Beitrag mit der teilweise in der Literatur vertretenen These auseinander, nach der ein Spendenabzug weder beim Erblasser noch beim Erben zulässig sein soll. Er ist der Meinung, das zum Beleg dieser Auffassung herangezogene BFH-Urteil vom 23.10.1996¹ behandle den Sonderfall eines Vermächtnisses und sei daher nicht zur Untermauerung der These brauchbar. Einen Grundsatz, dass sich beide Steuerbegünstigungen gegenseitig ausschließen, gebe es nicht. Vielmehr sprächen sowohl systematische Überlegungen als auch sichtbare Wertungen des Gesetzgebers für eine „Doppel“-Begünstigung.

Rudolf Herfurth, Zuwendungen von Todes wegen an eine gemeinnützige Körperschaft – Erbschaftsteuerbegünstigung versus Sonderausgabenabzug?, in: Wachter (Hrsg.), Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag, Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Bonn 2009, S. 1285-1291.

6. Zur Pflichtteilsfestigkeit von Zuwendungen an Stiftungen

Zwischen der Errichtung und dem Betrieb von Stiftungen und dem Pflichtteilsrecht gibt es nur geringe Berührungspunkte. Dies ändert sich jedoch signifikant, wenn man in der Errichtung von Stiftungen bzw. in Zuwendungen an diese eine Strategie zur Pflichtteilsvermeidung sieht, da die Übertragung von Vermögenswerten auf eine Stiftung nahezu zwangsläufig den späteren Nachlass mindert. Lange geht in seinem Beitrag der Frage der Pflichtteilsfestigkeit dieser Verfügungen nach und kommt zu dem Ergebnis, dass der „Stiftungsfreiheit“ des Erblassers durch das Pflichtteilsrecht deutliche Schranken gesetzt werden. Er müsse damit rechnen, dass die Pflichtteilsberechtigten seine Zuwendungen durch Ergänzungsansprüche zumindest teilweise rückgängig machen. In Extremfällen könne es sogar zu einem Verlust des für die Stiftung erforderlichen Vermögens und einer Aufhebung nach § 87 Abs. 1 BGB kommen. Diese durch das Bundesverfassungsgericht gestärkte Position des Pflichtteilsberechtigten geht Lange zufolge mit der Entscheidung des Gesetzgebers gegen ein Stiftungsprivileg einher, wie es etwa in Österreich in Form eines „Freiteils für gemeinnützige Zuwendungen“ geschaffen wurde.

Dr. Christine Franzius

Knut Werner Lange, Zur Pflichtteilsfestigkeit von Zuwendungen an Stiftungen, in: Wachter (Hrsg.), Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag, Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Bonn 2009, S. 1321-1329.

7. Die Stiftung in Krise und Insolvenz

Roth und Knof beleuchten in ihrem Beitrag umfassend praktische wie theoretische Fragestellungen, die sich im Vorfeld und in der Insolvenz einer Stiftung stellen können. Dabei gehen sie auf die bisher ungeklärte Frage zum Verhältnis von § 15a InsO zur Verweisung des § 86 S. 1 BGB auf § 42 BGB ein. Im Ergebnis bejahen sie – trotz einiger aufgezeigter Widersprüche – den Vorrang von § 42 BGB auch für die Stiftung. Im Kontext der Insolvenzhaftung der Leitungsorgane setzen sich die Autoren ferner kritisch mit der Entscheidung des OLG Hamburg vom 5.2.2009² auseinander und befürworten ein Zahlungsverbot im Wege der Rechtsanalogie zu § 64 S. 1 GmbHG, § 93 Abs. 3 Nr. 6 AktG, § 34 Abs. 3 Nr. 4 GenG und § 130a Abs. 1 S. 1 HGB. Ausführungen zum Inhalt des Zahlungsverbots und einer möglichen Rechtfertigung von Zahlungen unter Berücksichtigung der Besonderheiten gemeinnütziger Organisationen runden die Ausführungen ab. Soweit ersichtlich, gehen Roth und Knof als Erste der Frage nach, ob der Eröffnungsgrund der Überschuldung (§ 19 Abs. 1 InsO) einer Modifizierung bei ideeller Verbandszwecksetzung zugänglich ist. Ihrer Ansicht nach ist die Fortführungsprognose gemäß § 19 Abs. 2 InsO nicht zwingend an die Existenz eines For-Profit Unternehmens gebunden. Statt des Gewinnpoten-

¹ BFH, Urt. v. 23.10.1996 – X R 75/94, BStBl. II 1997, 239.

² Siehe ausführlich npOR 2009, 46 ff.

tials einer Unternehmung könne auch das Spendensammelpotential eines ideellen Verbands Anknüpfungspunkt für eine Fortführungsprognose sein. Roth und Knof formulieren dazu erste Maßstäbe. Anschließend widmet sich der Beitrag den Insolvenzanfechtungstatbeständen und klärt die Anwendbarkeit der §§ 103 ff. InsO jeweils für den Fall der Insolvenz der Stiftung bzw. des Stifters.

Gregor Roth/Béla Knof, Die Stiftung in Krise und Insolvenz, KTS 2009, S. 163-198.

8. Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht

Seit dem 1. April 2009 ist in Liechtenstein ein neues Stiftungsrecht in Kraft. Lennert und Blum stellen in ihrem Beitrag kritisch die wesentlichen Änderungen der Gesetzesreform sowie deren Hintergründe dar. Die durch die Reform vorgenommenen Änderungen umfassen insbesondere die Vereinfachung der Gesetzessystematik, die Unterscheidung von gemeinnützigen und privatrechtlichen Stiftungen bei der Zwecksetzung der Stiftung und Fragen der Stiftungsaufsicht sowie der Informationsrechte der Begünstigten. Im Ergebnis behalte die liechtensteinische Stiftung auch nach der Reform ihre Sonderstellung im internationalen Bereich. So dürfte speziell die Attraktivität der liechtensteinischen Stiftung, nach Ansicht der Autoren, nicht unter der Reform leiden. Positiv sei, dass die Rechte des Stifters nun gesetzlich normiert und verstärkt wurden. Allerdings bleibe abzuwarten, ob durch die Neuregelungen hinsichtlich der Stiftungsaufsicht und -kontrolle auch die bisherige Anfälligkeit der liechtensteinischen Stiftung gegenüber Rechtsmissbräuchen dezimiert wird. Abschließend begutachten die Autoren in ihrem Beitrag das neue liechtensteinische Stiftungsrecht auch im Hinblick auf Änderungen in der steuerlichen und zivilrechtlichen Einordnung in Deutschland.

Philipp Lennert/Christian Blum, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht: Zivil- und steuerrechtliche Einordnung nach der Stiftungsrechtsreform, ZEV 2009, S. 171-177.

9. Englisch und deutsches Gemeinnützigkeitsrecht im Vergleich

Sanders untersucht umfassend Unterschiede und Gemeinsamkeiten des englischen und deutschen Gemeinnützigkeitsrechts. Als „Klammer“ für den Vergleich dienen dabei die Entscheidungen des EuGH in der Rechtssache „Stauffer“ und der Rechtssache „Persche“, wonach auch Spenden an eine in einem anderen Mitgliedstaat angesiedelte gemeinnützige Organisation steuerlich geltend gemacht werden können, sofern die jeweilige Organisation auch nach deutschem Recht als gemeinnützig anzusehen wäre. Die Autorin kommt zu dem Schluss, dass, trotz der unterschiedlichen Rechtsentwicklung, das Gemeinnützigkeitsrecht in beiden Ländern zahlreiche Gemeinsamkeiten aufweist. Dies sei insbesondere den jüngsten Reformen in beiden Ländern

geschuldet. So sind gerade mit Erlass des Charities Act 2006 in England weite Teile des zuvor richterrechtlich geprägten Gemeinnützigkeitsrechts jetzt kodifiziert worden.

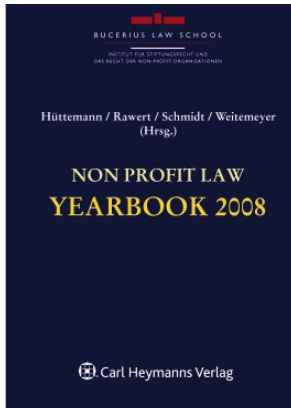
Anne Sanders, Das neue Charity Law in England – Englisches und deutsches Gemeinnützigkeitsrecht im Vergleich, ZSt 2009, S. 80-89.

Matthias Peukert (LL.M.)

10. Literaturüberblick

- Meyn/Richter/Koss (Hrsg.), Die Stiftung – Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis, 2. Auflage Freiburg u.a. 2009.
- Saenger/Bayer/Koch/Körber (Hrsg.), Festschrift für Olaf Werner zum 70. Geburtstag, Gründen und Stiften, Baden-Baden 2009.
- Stefan J. Geibel, Die Beschränkung der Vertretungsmacht mit Wirkung gegenüber Dritten bei Stiftung und GbR, ZJS 2009, S. 339-345.
- Sabine Seyfarth, Der Schutz der unselbstständigen Stiftung – Gefahrenlagen, Schutzmöglichkeiten, Schutzlücken, Baden-Baden 2009.
- Dagmar Thimm, Rechtsformspezifischer gemeinnütziger Spendenabzug versus Leistungsfähigkeit, Frankfurt am Main 2009.
- Ursula Augsten/Helmuth Jordan, Guidelines für unternehmensnahe Stiftungen, ZERB 2009, S. 167-172.
- Nico Herrmann, Die Rechnungslegung Spenden sammelnder Stiftungen – Überlegungen zur sachgerechten Abbildung von Spendeneinnahmen in der Jahresrechnung unter Berücksichtigung des Entwurfes zur IDW-Verlautbarung ERS HFA 21 n.F., ZSt 2009, S. 66-79.
- Johanna Hey, Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen gemäß § 15 AStG i.d.F. des JStG 2009 – europa- und verfassungswidrig!, IStR 2009, S. 181-190.
- Thomas von Hippel, Gilt die Business Judgment Rule auch im Stiftungsrecht?, in: Beiträge für Hopt, Perspektiven des Wirtschaftsrechts, Berlin 2008, S. 167-189.
- Dominique Jakob, Das Stiftungsrecht der Schweiz zwischen Tradition und Funktionalismus, ZEV 2009, S. 165-170.
- Lutz Mieke, Grundzüge der Stiftungspolitik zwischen 1945 und dem Ende der 1950er-Jahre auf dem Gebiet des heutigen Bundeslandes Sachsen-Anhalt – Eine Zwischenbilanz aus historischer Sicht, ZSt 2009, S. 51-65.
- Manfred Orth, Verluste gemeinnütziger Stiftungen aus Vermögensverwaltung, DStR 2009, S. 1397-1405.
- Julia Runte, Sonderausgabenabzug für Auslandsspenden, RIW 2009, S. 461-468.
- Benjamin D. Ullrich, Die gemeinnützige GmbH nach dem MoMiG, GmbHR 2009, 750-759.
- Rupprecht von Bechtoldsheim, Sponsoringmaßnahmen gemeinnütziger Einrichtungen – Drei-Stufen-Modell zur Steuer(un)schädlichkeit, NJOZ 2009, S. 2250-2562.

Aus dem Non Profit Law Yearbook



Non Profit Law Yearbook 2008

ISBN: 978-3-452-27116-7

Herausgeber:

Prof. Dr. Rainer Hüttemann
Notar Prof. Dr. Peter Rawert
Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt
Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Schriftleitung:

Dr. Christine Franzius

Bestellung:

Carl Heymanns Verlag KG
Luxemburger Str. 449, 50939 Köln
Telefon: (0221) 943 73-0
Fax: (0221) 943 73-502
E-Mail: bestellung@heymanns.com

Udo Steiner, Die Bedeutung des Sports im Staat des Grundgesetzes, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 1-10

Sport scheidet die Gemüter, so auch bei der Frage nach seiner steuerlichen Förderungswürdigkeit und deren Rechtfertigung. Unter dem Stichwort „Gemeinwohlfunktion des Sports“ greift *Steiner* grundsätzliche Gesichtspunkte auf, um die Gemeinwohlleistung des Sports zu unterstreichen. Er zeigt, dass der Sport einer der wenigen Lebensbereiche ist, der konsequent an der Leistung orientiert ist und andere (unsachliche) Kriterien hingegen für den Erfolg unbeachtlich sind. Darüber hinaus kann nach *Steiner* der Sport Schlüsselkompetenzen vermitteln und durch deren Transfer in außersportliche Handlungskontexte die Persönlichkeit und soziale Kompetenz des Athleten steigern. Zudem integriert der Sport „Außenseiter“ in den Staat und die Gesellschaft und hält die Menschen bei Gesundheit und entlastet damit die Krankenkassen. In der Fähigkeit des Spitzensports, als „Zugpferd“ für den Breitensport zu dienen, erblickt *Steiner* schließlich ein wichtiges Bindeglied zwischen den beiden scheinbaren Antagonisten, die in einer permanenten Wechselbeziehung stehen.

Monika Jachmann, Die Rechtfertigung der steuerlichen Förderung des Sports, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 11-19

An den Ausgangspunkt ihres Beitrags stellt *Jachmann* einen kurzen Abriss über den (steuerrechtlichen) Meinungsstand zur Gemeinnützigkeit des Sports. Sie verwirft dabei grundsätzliche Zweifel hinsichtlich der Gemeinnützigkeit des Sports, betont jedoch im selben Atemzug deren Begründungsbedürftigkeit. Alsdann widmet sich *Jachmann* dem traditionellen Rechtfertigungsansatz in Gestalt

der Steuer- bzw. Staatssubstitution. Diesen hält sie trotz vorgebrachter Kritik für grundsätzlich tragfähig. Obwohl der bloße Freizeitverein und der gemeinnützige Sportverein die sinnvolle Freizeitgestaltung als gemeinsamen Nenner haben, grenzt sich letzterer gleichwohl deutlich durch das Schwergewicht auf die sportliche Betätigung ab. Zudem stehen nach *Jachmann* Gemeinnützigkeit und Freizeitgestaltung nicht alternativ zueinander; auch die Förderung der Allgemeinheit erfolgt unter Einsatz von Freizeit. Mit dem Gedanken der Staatssubstitution in Widerspruch gerät nach *Jachmann* zunehmend jedoch das Grundverständnis des Dritten Sektors: Er begreift sich als eigenständiger Akteur neben Markt und Staat in einer als staatsfrei gedachten Zivilgesellschaft. Die liberalen Akteure entwerfen und entwickeln dabei die Zivilgesellschaft eigenverantwortlich. Unter diesem Verständnis bedeute Gemeinnützigkeit dann Investition in ein Sozialkapital, dessen Definition der Bürgergesellschaft obliege. Gemeinnützigkeit ist dann nicht mehr als Staatssubstitution, sondern als Aktivierung der Ressourcen der Bürger im Dienste der Allgemeinheit zu begreifen. Als neuen Rechtfertigungsansatz sieht *Jachmann* mithin die Schaffung von Sozialkapital. De lege lata wird dabei die *Steuersubstitution* durch eine *Steuersubvention* als steuerlicher Ausnahmetatbestand abgelöst; de lege ferenda käme auch die Einräumung einer Steuerenklaue in Betracht. *Jachmann* verkennt nicht das zentrale Dilemma ihres alternativen Begründungsansatzes: Die Definition des Tatbestands „Schaffung von Sozialkapital“ muss, um den Anforderungen der Gesetzmäßigkeit der Abgabenerhebung Genüge zu tragen, hinreichend durch den Gesetzgeber – also staatlicherseits – bestimmt sein. Aber auch unter dem Konzept „Investition in ein Sozialkapital“ sieht *Jachmann* die Gemeinnützigkeit des Sports nicht in Frage gestellt.

Reinmar Wolff, Rechtsträgerschaft und Rechtswahrnehmung im gegliederten Verein, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 21-38

Das Urteil des BGH vom 2.7.2007 (II ZR 111/05) nimmt *Wolff* zum Anlass, den Problemen beim gegliederten Verein im Innen- wie im Außenverhältnis tiefer auf den Grund zu gehen. Nach einer kurzen rechtstatsächlichen Einführung veranschaulicht er anhand von Beispielen zunächst die in praxi anzutreffenden Strukturen gegliederter Vereine. Alsdann klärt *Wolff* unter kritischer Würdigung der eingangs zitierten BGH-Entscheidung die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Untergliederung als nicht rechtsfähiger Verein (besser: als nicht eingetragener Verein) Träger von Rechten und Pflichten sein kann. Dabei zeigt er auf, dass die Rechtsprechung zweierlei Maß anlegt, wenn es um die Anerkennung als nicht eingetragener Verein innerhalb oder außerhalb eines Verbands geht. Im Anschluss stellt *Wolff* die Zuordnung von Rechten innerhalb einer Vereinsstruktur mit selbstständigen Untergliederungen in den Fokus seiner Untersuchung. Zum Abschluss seines Beitrags beleuchtet *Wolff* Fragen zur

Durchsetzung von Rechten und Pflichten vor staatlichen Gerichten und Schiedsgerichten.

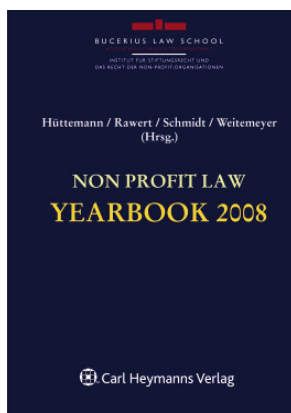
Ulrich Segna, Rechtsformverfehlung und Holdingkonstruktionen bei Idealvereinen – eine Nachlese des „Kolpingwerk“-Urteils, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 39-53

Segna würdigt in seinem Beitrag noch einmal umfassend den Fall „Kolpingwerk“. Dazu skizziert er den der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt und referiert kurz und pointiert die maßgeblichen Passagen aus dem Urteil des OLG Dresden und des BGH. Daran schließt sich seine kritische Auseinandersetzung mit beiden Entscheidungen und der zwischenzeitlich ergangenen Literatur an. In einem ersten Schritt lehnt Segna in Übereinstimmung mit dem BGH eine Durchgriffshaftung wegen Rechtsformverfehlung ab und verweist die Hilfesuchenden de lege lata auf die Rechtsformaufsicht. Ob die Rechtsformkontrolle ausreichenden Schutz bietet, ist die im nächsten und zentralen Schritt des Beitrags untersuchte Frage. Am Beginn stehen Ausführungen zur Kompetenzspaltung zwischen Registergericht (§§ 159, 142 FGG) und Verwaltungs-

behörde (§ 43 Abs. 2 BGB). Daran schließen sich informative Auszüge einer rechtstatsächlichen Umfrage Segnas über die Verwaltungspraxis zu § 43 Abs. 2 BGB bei 14 Verwaltungsbehörden an. Aus den nicht repräsentativen Ergebnissen der Umfrage zieht Segna die Schlussfolgerung, dass die §§ 159, 142 FGG und § 43 BGB zum Schutz des Rechtsverkehrs nicht ausreichend sind und nennt zugleich vier Gründe, die für die Ineffektivität der Rechtsformkontrolle verantwortlich zeichnen. Als Antwort auf die Untersuchungsergebnisse schlägt Segna neben der alleinigen Zuständigkeit der Amtsgerichte auch eine Verbesserung der Informationsversorgung durch umfassendere Rechnungslegungs- und Publizitätspflichten bei Großvereinen und – in Anlehnung an das Stiftungsrecht der Länder – Unterrichtungspflichten gegenüber den Amtsgerichten zur Etablierung einer effektiveren Rechtsformkontrolle vor. Demgegenüber lehnt Segna Ansätze zur Privatisierung der Rechtsformkontrolle ab. Im letzten Schritt widmet sich Segna der Zurechnung ausgegliederter Geschäftsbetriebe im Lichte von Existenzvernichtungshaftung und ADAC-Urteil.

Dr. Gregor Roth

Neuerscheinung



Non Profit Law Yearbook 2008

ISBN: 978-3-452-27116-7

Herausgeber:

Prof. Dr. Rainer Hüttemann
Notar Prof. Dr. Peter Rawert
Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt
Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Schriftleitung:

Dr. Christine Franzius

Themengebiete und Autoren:

Verfassungsrecht

Prof. Dr. Udo Steiner, Prof. Dr. Monika Jachmann

Zivilrecht

Dr. Reinmar Wolff, Prof. Dr. Ulrich Segna

Steuerrecht

*Dr. Jörg Alvermann,
Prof. Dr. Birgit Weitemeyer/Martin Mager,
Dr. Marcus Helios, Dr. Anna Katharina Gollan*

Intradisziplinäre Probleme

Prof. Dr. Michael Fehling

Internationales

Prof. Dr. Susanne Kalss/Dr. Johannes Zollner

Länderberichte

*Dr. Nils Krause/Matthias Grigoleit,
Prof. Dr. Dominique Jakob*

Dokumentation

Anika Gilberg/Matthias Peukert

Bestellung:

Carl Heymanns Verlag KG
Luxemburger Str. 449, 50939 Köln
Telefon: (0221) 943 73-0
Fax: (0221) 943 73-502
E-Mail: bestellung@heymanns.com

Wealth Management für Stiftungen

Szenarien für die Weltwirtschaft – Licht am Ende des Tunnels?

Zum ersten Mal seit Beginn der globalen Krise hat sich der Ausblick für die Weltwirtschaft etwas aufgehellt. Zwar ist die Wirtschaftsleistung von April bis Juni in den USA nochmals um rund 1% gesunken, jedoch fiel dieser Rückgang deutlich moderater aus, als von den meisten Experten im Vorfeld erwartet. Die Analysten der Deutschen Bank rechnen bereits ab dem 4. Quartal 2009 wieder mit positiven US-Wachstumsraten. In Euroland sieht das Quartalsprofil auf Jahressicht ähnlich aus. Die einzigartigen Stabilisierungsmaßnahmen der Notenbanken und Konjunkturprogramme zeigen erste Erfolge. Insbesondere der Export dürfte ab dem 4. Quartal wieder zum Wachstum beitragen.

Der konjunkturelle Aufschwung, den wir für das 2. Halbjahr erwarten, wird aber erheblich moderater ausfallen als dies in vergangenen Konjunkturzyklen der Fall war. Der Konsum wird in den USA und Großbritannien durch den notwendigen langfristigen Entschuldungsprozess der Haushalte auch langfristig gedämpft. Die Unterauslastung der Kapazitäten ist in fast allen Industrieländern auf historisch hohem Niveau, die Arbeitslosigkeit steigt auch in 2010 weiter. Längerfristig dürften die stark steigende Staatsverschuldung und entsprechend notwendige Ausgabekürzungen und Steuererhöhungen das Wachstum dämpfen. Während das Wirtschaftswachstum der Industrieländer sich von erwarteten minus 3,8% in 2009 auf plus 1% in 2010 erholen dürfte, rechnen wir in den Schwellenländern der so genannten „Emerging Markets“ im Durchschnitt mit einem Wachstum von 4,5% in 2010. Sie stellen damit den Wachstumspol der Weltwirtschaft dar.

Die Deflationsrisiken sind in den vergangenen Wochen etwas in den Hintergrund gerückt. Zum einen fallen die Ölpreisbasiseffekte (aktuelle Preise verglichen zu extrem hohen Werten im Sommer 2008) nicht ganz so drastisch aus wie ursprünglich erwartet und laufen ab Herbst langsam wieder aus. Zum anderen sind auch die Agrarpreise wieder gestiegen. Schließlich dürfte auch die erwartete moderate globale Wirtschaftserholung ab dem vierten Quartal die Deflationsängste reduzieren. Der noch im Frühjahr befürchtete wirtschaftliche Zusammenbruch konnte erfolgreich abgewehrt werden. Da das Wirtschaftswachstum in den USA und in Euroland wohl noch lange deutlich unter dem Potenzialwachstum bleiben dürfte, erwarten wir aber weder 2009 noch 2010 sichtbaren Inflationsdruck.

An den Rentenmärkten ist das Thema „quantitatives easing“ (d.h. Zentralbankkäufe von Wertpapieren) zuletzt in den Hintergrund getreten. Selbst wenn es noch zu früh ist, gewinnt das Thema „Exit Strategie“ (d.h. wann bereiten die Notenbanken die Umkehr ihrer Geldpolitik vor?) an Bedeutung. Während die amerikanische Notenbank Fed signalisiert hat, dass keine zusätzlichen expansiven Maßnahmen zu erwarten sind, sind die Befürchtungen, dass bereits Anfang 2010 die Zinsen erhöht werden, übertrieben. In Euroland rechnen wir damit, dass die EZB die Leitzinsen auch im nächsten Jahr unverändert lässt.

In den vergangenen Wochen setzte sich die zwischenzeitlich ins Stocken geratene Rallye an den globalen Aktienmärkten weiter fort und es konnten teilweise neue Jahreshochstände erzielt werden. Auf kurze Sicht sehen wir moderate Rückschlagsrisiken aufgrund von Gewinnmitnahmen und saisonalen Unwägbarkeiten. Auf Jahressicht dürften sich die Kurse aber weiter aufwärts entwickeln. Die im Vergleich bessere Entwicklung der Emerging Markets dürfte sich fortsetzen, vor allem wenn im späteren Jahresverlauf die globale Risikoaversion wieder abnimmt und der Welthandel wieder etwas dynamischer wird.

Ein Beitrag von:



Frank Kamp
Deutsche Bank AG
Philanthropical Wealth

Non-Profit-Recht konkret

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*/Kerstin Meyer (LL.B.)**

Relevanz der Erbschaftsteuerreform für Stiftungen***

Zum 1.1.2009 ist das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24.12.2008 in Kraft getreten.¹ Hintergrund der umfassenden Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts sowie des Bewertungsrechts ist der [Beschluss](#) des Bundesverfassungsgerichtes vom 7.11.2006², in dem das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber aufgegeben hatte, spätestens bis zum 31.12.2008 eine Neuregelung auf diesem Gebiet zu treffen, da das bisherige Erbschaftsteuergesetz wegen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz mit der Verfassung nicht in Einklang stehe. Die durch § 19 Abs. 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbes genüge nicht den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG, da sie an Werte anknüpfe, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen, namentlich bei Betriebs- und Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, nicht den Anforderungen des Gleichheitssatzes genüge.³ Der nach § 19 Abs. 1 ErbStG einheitlich nach dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbes zu bestimmenden Steuertarif gilt unabhängig davon, aus welchen Vermögensarten sich der Nachlass oder die Schenkung zusammensetzen. Der Wert des Erwerbes ist gemäß § 12 ErbStG grundsätzlich nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu ermitteln. Das Bewertungsgesetz in seiner alten Fassung ermittelte den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände jedoch nicht einheitlich. Dies wirkte sich insbesondere bei der Bewertung von Betriebs-, Kapital- und Grundvermögen aus.

Durch die Reform wurde die Bewertung der einzelnen Vermögensklassen vom Gesetzgeber nunmehr entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichtes einander angepasst. Die Bewertung von Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben wird einheitlich am gemeinen Wert, d.h. in der Regel mit ihrem Verkehrswert, als dem maßgebenden Bewertungsziel ausgerichtet.⁴

I. Auswirkungen der Reform auf Stiftungen

Die aktuelle Reform des Erbschaftsteuerrechts wirkt sich in zweifacher Hinsicht auf Stiftungen aus: Zum einen verschärft sich die Besteuerung von Familienstiftungen, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG unter die im Abstand von 30 Jahren anfallende Erbersatzsteuer fallen; zum anderen bietet die Gründung einer gemeinnützigen Stiftung eine Möglichkeit für Erblasser, welche die strengen Voraussetzungen für die steuerliche Privilegierung von Grund- und Unternehmensvermögen (§ 13a ErbStG) in absehbarer Zeit nicht erfüllen.

1. Besteuerung von Familienstiftungen

Inländische Stiftungen, die im Wesentlichen im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet worden sind (Familienstiftungen), unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der Erbersatzsteuer.⁵

Die Erbersatzsteuer wurde 1974 eingeführt, um der steuerlichen Begünstigung von Familienstiftungen entgegenzuwirken. Bis zur Einführung der Erbersatzsteuer 1974 wurden nur Vermögensübergänge bei Errichtung einer Stiftung, bei späteren Zuwendungen an eine Stiftung und bei Auflösung einer Stiftung erbschaftsteuerrechtlich erfasst. Eine wiederkehrende erbschaftsteuerähnliche Belastung von Familienstiftungen bestand jedoch nicht, da es bei Stiftungen keine Vermögensanteile gibt, die vererbt und der Erbschaftsbesteuerung unterworfen werden könnten. Der steuerliche Vorteil bestand darin, dass durch Gründung einer Familienstiftung Erbschaftsteuer erspart wurde, die ohne Errichtung der Stiftung angefallen wäre.⁶ Dies wurde als systemwidrig empfunden: das Erbschaftsteuersystem gehe davon aus, dass Vermögen im Generationenwechsel einmal der Erbschaftsteuer unterworfen würden. Bei Kapitalgesellschaften sei dies durch die Besteuerung der Anteilseigner sichergestellt, während das in Familienstiftungen gebundene Vermögen über Generationen hinweg steuerfrei bliebe.⁷ Das Bundesverfassungsgericht hat sich in seinem Beschluss vom 8. 3. 1983⁸ mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Erbersatzsteuer befasst und diese bejaht: die Regelung sei sowohl mit Art. 3 Abs. 1 GG als auch Art. 14 GG vereinbar.

Die Erbersatzsteuer fällt im Abstand von 30 Jahren an (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Hierzu fingiert das Gesetz alle 30 Jahre einen Erbfall (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG), bei dem

* Direktorin des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen an der Bucerius Law School, Hamburg.

** Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Lehrstuhl für Steuerrecht, Bucerius Law School, Hamburg.

***Die aktuellen Änderungen des Erbschafts- und Pflichtteilsrechts durch das Gesetz zur Änderung des Erb- und Verjährungsrechts werden in der nächsten Ausgabe besprochen.

1 BGBl. I 2008, 3018.

2 BVerfG, Beschl. v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 ff.

3 BVerfG (Fn. 2).

4 BT-Drs. 16/7918, S. 23.

5 Bianchini-Hartmann/Richter, Die Besteuerung von Familienstiftungen, in: FS zum zehnjährigen Bestehen von Pöllath + Partners, 2008, S. 337, 351; von Löwe/du Roi Droege, Ist die Erbersatzsteuer bei Familienstiftungen reformbedürftig?, ZEV 2006, 530.

6 BVerfG, Beschl. v. 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 ff.

7 BVerfG (Fn. 6).

8 BVerfG (Fn. 6).

das Vermögen der Stiftung auf zwei Hinterbliebene der Steuerklasse I übergeht.⁹ Steuerschuldner ist die Stiftung (§ 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG).

Es wird hierbei gemäß § 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG der doppelte Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG n.F. gewährt, also ein Freibetrag in Höhe von insgesamt 800.000 EUR. Der durch § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG n.F. gewährte Freibetrag hat sich im Zuge der Reform von 205.000 EUR auf 400.000 EUR fast verdoppelt. Diese Erhöhung soll als Ausgleich für die durch Ansatz des Verkehrswertes höheren Bewertungen des übertragenen Vermögens dienen.¹⁰ Gemäß § 24 ErbStG kann die Erbschaftsteuer in 30 gleichen jährlichen Teilbeiträgen entrichtet werden. Bemessungsgrundlage für die Besteuerung ist gemäß §§ 10 Abs. 1 S. 7, 11 ErbStG das am jeweiligen Stichtag vorhandene Stiftungsvermögen. Dabei ist das Vermögen der Stiftung um sachlich steuerbefreite Posten zu kürzen (vgl. auch § 13 a Abs. 9 ErbStG).¹¹

Abgesehen von der Erhöhung des Freibetrages wurden die Vorschriften über die Besteuerung von Familienstiftungen im Grundsatz nicht verändert. Die schon vor der Reform geäußerte Kritik an den bestehenden Regelungen im Allgemeinen hat keinen Einfluss auf die aktuelle Reform gehabt. Einwände werden in erster Linie gegen die Fiktion des Erbüberganges auf zwei Erben vorgebracht: Familienstiftungen verfügten häufig über weit mehr Destinatäre. Diese könnten bei einer normalen Erbschaftsbesteuerung von der Vervielfältigung der Freibeträge profitieren.¹²

2. Änderungen des Bewertungsrechts

Deutlich werden sich die Änderungen des Bewertungsrechts auswirken, denen auch das Vermögen der Stiftung unterworfen ist (§§ 10 Abs. 1 S. 7, 12 ErbStG) und die letztlich die Besteuerung von Familienstiftungen verschärfen werden. Denn im Vergleich führt die Reform für Vermögensbestandteile wie Immobilien und Unternehmensvermögen regelmäßig zu einer höheren Bewertung.¹³

a) In der Familienstiftung gehaltene Anteile an Kapital- und Personengesellschaften

Für die Bewertung von börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften ist gemäß § 11 Abs. 1 BewG nach wie vor der niedrigste am Bewertungsstichtag für sie notierte Kurs maßgeblich.

Konnte bei nicht notierten Anteilen der Wert der Anteile nicht aus zeitnahen Verkäufen abgeleitet werden, wurde ihr Wert vor der Reform nach dem Stuttgarter Verfahren geschätzt. Diese Methodik führte meist zu extremer Unterbewertung der Anteile und nicht zuletzt zu einer Ungleichbehandlung von börsennotierten und sonstigen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften.¹⁴ Die Bewertung nicht börsennotierter Anteile wurde in § 11 Abs. 2 BewG n.F. aufgrund der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichtes umfassend neu geregelt. Gemäß § 11 Abs. 2 S. 2 BewG n.F. ist der Wert der Anteile noch immer zunächst aus zeitnahen Verkäufen abzuleiten. Ist dies allerdings nicht möglich, wird ihr Wert künftig nicht mehr nach dem Stuttgarter Verfahren geschätzt, sondern auf Grundlage der Ertragsaussichten oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr

für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode ermittelt. Mit dem Hinweis auf die vom Erwerber gewählte Bewertungsmethode in § 11 Abs. 2 S. 2 BewG n.F. wird zum Ausdruck gebracht, dass das Bewertungsverfahren zur Anwendung gelangen soll, das aus Erwerbersicht zu einem möglichst geringen Kaufpreis führt.¹⁵ Daneben ist in den §§ 199 bis 203 BewG ein weiteres Bewertungsverfahren, das sogenannte vereinfachte Ertragswertverfahren, normiert, das ebenfalls zur Wertermittlung der Anteile herangezogen werden kann. Auf die Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften ist die Methodik des § 11 Abs. 2 BewG entsprechend anzuwenden.¹⁶

Für die begünstigte Übertragung von Betriebsvermögen sieht das Gesetz zwei „Verschonungsmodelle“ vor,¹⁷ die gemäß § 13 a Abs. 9 ErbStG n.F. auch für Familienstiftungen gelten. Die sogenannte „Regelverschonung“ in Höhe von 85% des Betriebsvermögens wird unter den Voraussetzungen der §§ 13 b Abs. 4 i.V.m. 13 a Abs. 1 ErbStG gewährt; u.a. muss das Unternehmen sieben Jahre fortgeführt werden (Behaltensfrist i.S.d. § 13a Abs. 5 S. 1 ErbStG). Unter verschärften Voraussetzungen kann gemäß § 13a Abs. 8 ErbStG auch eine Verschonung in Höhe von 100% gewährt werden (antragsabhängige Verschonungsoption¹⁸ gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG).

b) Immobilien

Auch auf die Bewertung von Immobilien wirken sich die Änderungen des Bewertungsrechtes aus. Gemäß § 145 Abs. 3 S. 1 BewG bestimmte sich der Wert eines unbebauten Grundstücks nach seiner Fläche und nach dem um 20% ermäßigten Bodenrichtwert. Der Wert eines bebauten Grundstücks richtete sich nach dem 12,5-fachen der vereinbarten Jahresmiete abzüglich eines Altersabschlags (§ 146 Abs. 2 S. 1 BewG). Unter Zugrundelegung dieser Bewertungsmethodik wurden in der Regel

9 Meinke, ErbStG, 14. Aufl. 2004, § 13a Rn. 27.

10 Lüdicke/Fürwentsches, Das neue Erbschaftsteuerrecht, DB 2009, 12, 16.

11 Meinke (Fn. 9), § 10 Rn. 22.

12 von Löwe/du Roi Droege (Fn. 5), S. 532.

13 Welling/Wünnemann, Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009: Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Bewertung des Betriebsvermögens, Beilage zu FR 11/2009, S 2; Personengesellschaften hervorhebend: Crezelius, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im Rechtssystem, ZEV 2009, 1, 5.

14 Bauer/Wartenburger, Die Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetzes, MittBayNot 2009, 85, 92; BVerfG (Fn. 2) unter C II 1 der Gründe.

15 Kapp/Ebeling-Geck, ErbStG, § 12 Rn. 126.

16 Fischl/Roth, Die Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts zum 1.1.2009 – Ein kritischer Überblick, NJW 2009, 177, 180 f.; Wiegand, Grundzüge des neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts, Beihefter zu DStR 2008, 94.

17 Fechner/Bäumli, Die Verschonung von Betriebsvermögen nach neuem Erbschaftsteuerrecht: Voraussetzungen, Rechtsfolgen und Gestaltungsmöglichkeiten, Beilage zu FR 11/2009, S 22; Zipfel/Lahme, Die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen und Voraussetzungen für Unternehmensvermögen im Überblick, DStZ 2009, 541 ff.; Schiffer, Bewertung von Unternehmensvermögen nach der Erbschaftsteuerreform, DStZ 2009, 549 ff.

18 Fechner/Bäumli (Fn. 17), S 22.

nur 50-60% des Verkehrswertes erreicht.¹⁹ Grundbesitz ist gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG n.F. nunmehr mit dem nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG festgestellten Wert anzusetzen. Der 20%ige Abschlag für unbebaute Grundstücke wurde gestrichen. Der Wert bebauter Grundstücke ist nunmehr gemäß § 182 Abs. 1 BewG nach dem Vergleichswertverfahren, dem Ertragswertverfahren oder dem Sachwertverfahren zu ermitteln.

Die Vergünstigungen für an Kinder oder Ehegatten übertragene selbstgenutzte Immobilien kann eine Stiftungen wegen Fehlens von Mitgliedern allein schon begrifflich nicht in Anspruch nehmen.

II. Vorteil der Gründung einer gemeinnützigen Stiftung

Eine Alternative zur Gründung einer Familienstiftung kann die Gründung einer gemeinnützigen (Familien-)Stiftung²⁰ sein.²¹ Die Übertragung des Vermögens auf eine gemeinnützige Stiftung bringt den steuerrechtlichen Vorteil mit sich, dass diese erbschaft- und schenkungsteuerfrei ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG). Eine gemeinnützige Stiftung kommt in den Genuss der Steuervergünstigungen der §§ 51 ff. AO und kann gemäß § 58 Nr. 5 AO einen Teil (jedoch höchstens ein Drittel) ihres Einkommens dazu verwenden, den Stifter und seine Angehörigen in angemessener Weise zu unterhalten, ohne die mit der Gemeinnützigkeit verbundenen Steuervergünstigungen zu gefährden. Für die An-

gemessenheit des gewährten Unterhaltes ist der Lebensstandard des Zuwendungsempfängers, nicht des Stifters, zum Zeitpunkt der Zuwendung maßgeblich.²²

Probates Gestaltungsmittel ist daher die Doppelstiftung. Hierbei handelt es sich in der Regel um zwei selbständige Stiftungen, bei denen die Vorteile einer steuerbegünstigten Stiftung mit denen einer Familienstiftung kombiniert werden. Die Vermögenssubstanz wird dabei überwiegend auf die steuerbegünstigte Stiftung übertragen, während die Familienstiftung nur den für die Versorgung der Stifterfamilie notwendigen Teil des Vermögens hält. Die Erbsatzsteuer wird bei dieser Gestaltung auf das in der Familienstiftung gehaltene Vermögen begrenzt.²³

19 *Bauer/Wartenburger* (Fn. 14), S. 89; für bebaute Grundstücke ca. 60-70% des gemeinen Wertes, s. *BR-Drs. 4/08*, S. 74.

20 Zur Begrifflichkeit vgl.: *Richter/Wachter-Wachter*, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, 2007, § 22 Rn. 56.

21 Einzelheiten s. *Kirchhain*, Gemeinnützige Familienstiftungen, 2006; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rn. 19 ff., *Wachter* (Fn. 20), § 22; kritisch zur Gründung einer gemeinnützigen Familienstiftung zum Zweck der Sicherung des dauerhaften Familienunterhalts *Schauhoff*, Stiftungen in der Unternehmensnachfolge, Ubg 2008, 309, 311.

22 AEAO Nr. 7 zu § 58; *Wallenhorst/Halaczinsky-Wallenhorst*, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl. 2009, Kapitel C Rn. 131.

23 *Wachter* (Fn. 20), Rn. 58 f.

Veranstaltungsberichte

Siebttes Doktorandenseminar zum Non-Profit-Recht am 19. und 20.6.2009

In bester Tradition versammelten sich auch in diesem Jahr Doktoranden auf dem Gebiet des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts zum Doktorandenseminar unter der Leitung von Frau Professor Dr. *Birgit Weitemeyer*, Direktorin des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen an der Bucerius Law School. Aus ganz Deutschland, aus Österreich, der Schweiz und Albanien kamen 22 Doktoranden zusammen, um Vorträge zu hören und in Kleingruppen ihre Promotionsvorhaben zu diskutieren.



Abb. 1: Teilnehmer und Referenten

Nach einer Begrüßung von *Birgit Weitemeyer* referierte *Rolf Hunck*, Deutsche Bank AG Hamburg, über Lehren aus der Finanzkrise für die Anlage von Stiftungsvermögen. Sehr anschaulich stellte *Hunck* das Entstehen der aktuellen Finanzkrise dar und veranschaulichte die Konsequenzen für das deutsche Finanzsystem. Dank der in Deutschland vorherrschenden konservativen Anlagepolitik von Stiftungen seien diese nicht so stark von der Finanzkrise betroffen wie beispielsweise amerikanische. Gleichwohl plädierte *Hunck* – trotz und wegen der Finanzkrise – für die Einbindung auch risikoreicherer Anlageinstrumente in die Vermögensverwaltung für Stiftungen. Im Anschluss an eine lebhafte Diskussion sprach Prof. em. Dr. *Dieter Reuter*, Universität Kiel, über die Zustiftung (s. dazu den Beitrag in dieser Ausgabe). Die Zustiftung sei nicht Mitstiftung, wie es zum Teil vertreten wird, sondern unentgeltliche Zuwendung unter Auflage. Von der Spende unterscheide sie sich nur insoweit, als das zugestiftete Vermögen dem Grundstockvermögen zuzuschlagen ist. Zustiftungen hätten keine eigene Verfassung und auch keinen eigenen Zweck, sondern könnten allenfalls Anlass für die Veränderung des Zwecks und/oder der Verfassung der Empfängerstiftung sein. Unter Umständen müsse eine „Zustiftung“ auch als unselbständige Stiftung in der Trägerschaft der (selbständigen) Empfängerstiftung eingeordnet werden.

Am Freitagnachmittag fand sodann der erste Teil der Kleingruppenarbeit statt. Neben Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*, Universität Bonn, und *Birgit Weitemeyer* konnten Dr. *Barbara v. Finckenstein*, Universität Rostock, Privatdozent Dr. *Thomas v. Hippel*, Dr. *Gregor Roth*, Bucerius Law School, und Dr. *Johannes Zollner*, Wirtschaftsuniversität Wien, als Kleingruppenleiter gewonnen werden.

Am Samstagvormittag sprach *Hüttemann* zu „Stiftungsgeschäft und Vermögensausstattung“. *Hüttemann* vertrat die These, dass die Errichtung einer Stiftung nicht zwingend die Ausstattung mit einem Vermögen voraussetze. Ausreichend sei es allein, dass die Stiftung voraussichtlich ihren Zweck nachhaltig erfüllen könne, etwa wenn sie auf Zustiftungen ausgelegt sei. Es sei zu diesem Zweck auch nicht erforderlich, der Stiftung ein Anfangsvermögen mit einem symbolischen Wert von einem Euro zukommen zu lassen, wie es die Praxis zum Teil empfiehlt.

Schließlich trug *Weitemeyer* zu der Frage vor, ob das Gemeinnützigkeitsrecht dem Europarecht standhalten kann. Nach einer ausführlichen Darstellung der bestehenden Problemfelder der Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke im Ausland, des Transfers von Spenden, Zustiftungen und Erbschaften ins Ausland sowie der Mittelbeschaffung und der ehrenamtlichen Betätigung im Ausland ging *Weitemeyer* der Frage nach, ob der European Foundation Statute einen Lösungsansatz für diese Probleme bieten kann und bejahte dies.

Das Seminar diente auch der Vernetzung der Doktoranden untereinander und mit den betreuenden Wissenschaftlern. Hierzu trug neben dem fachlichen Austausch das freitägliche Abendprogramm bei, das mit einer interessanten und amüsanten Führung samt Quiz im Gewürzmuseum in der Speicherstadt begann und beim gemeinsamen Abendessen im Zippelhaus ausklang. Herr Dr. *Hansgeorg Jehner*, Humanistische Stiftung Frankfurt, hatte mit einer großzügigen Spende in Gedenken an Prof. Dr. *W. Rainer Walz* an beiden Tagen für reichlich Kirschen und Kirschkuchen gesorgt, auch dies inzwischen eine unverzichtbare Tradition.

Janne Seelig



Abb. 2: Anika Gilberg

DIE JAHRESTAGUNG DES DRITTEN SEKTORS RECHT, STEUERN UND MANAGEMENT IM GEMEINNÜTZIGEN SEKTOR

Bescheinigung nach §15 FAO für die steuerrechtlichen Teilveranstaltungen



9. HAMBURGER TAGE DES STIFTUNGS- UND NON-PROFIT-RECHTS

Institut für Stiftungsrecht und das
Recht der Non-Profit-Organisationen
Bucerius Law School, Hamburg
06./07. November 2009

Beirat des Instituts:

Rolf Hunick, Deutsche Bank AG, Hamburg;
Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Institut für Steuer-
recht, Universität Bonn; Prof. Dr. Thomas
Koller, Ordinarius für Privatrecht und Sozial-
versicherungsrecht, unter Berücksichtigung
des Steuerrechts, Universität Bern; Prof.
Dr. Karl-Heinz Paqué, Lehrstuhl für Inter-
nationale Wirtschaft, Universität Magdeburg;
Prof. Dr. Peter Rawert, Notariat Baillindamm,
Hamburg; Prof. Dr. Dieter Reuter, Kiel;
Dr. Andreas Richter, P + P Pöllath + Partners,
Berlin; Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt,
Bucerius Law School, Hamburg.

www.law-school.de/stiftungsrecht_hamburgertage.html

WISSENSCHAFTLICHE LEITUNG

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

THEMENSCHWERPUNKTE:

European Foundation Statute
Änderungen von Stiftungsverfassung und –zweck
Haftung des Vorstands in Verein und Stiftung in der Finanzkrise
Governance und Transparenz von Non-Profit-Organisationen
Neubelebung der Sammlungsgesetze der Länder?
Aktuelle steuerrechtliche Fragestellungen der Wohlfahrtspflege
Stiftungen und Vereine vor der Insolvenz
Aktuelle Rechtsprechung des BFH zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht
Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht aus der Sicht der Finanzverwaltung
Die Gemeinnützigkeit auf dem Prüfstand des Europarechts

REFERENTEN:

Dr. Marcus Arndt, Weißbieder & Ewer, Kiel; Dipl.-Volkswirt Prof. Dr. Arnd Arnold, Institut für
Wirtschafts- und Steuerrecht einschl. Wirtschaftsstrafrecht, Universität Kiel; Dr. Dorothea Baur,
ESADE Business School, Barcelona; Ltd. RegDir. Claudia Bies, Aufsichts- und Dienstleistungs-
direktion Rheinland-Pfalz, Trier; Regierungsamtmann Sven Brauers, Aufsichts- und
Dienstleistungsdirektion Rheinland-Pfalz, Trier; Prof. Dr. Dr. h.c. Werner F. Ebke, Institut für
deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht, Universität Heidelberg;
Prof. Dr. Ulrich Haas, Lehrstuhl für Zivilverfahrensrecht und Privatrecht, Universität Zürich;
Dr. Annette Happ, CMS Hasche Sigle, Hamburg; Dr. Günter Kahlert, White & Case, Hamburg;
RIBFH Karin Heger, München; Ralf Kläßmann, BDO Deutsche Warentreuhand AG, Köln;
Prof. Dr. Jürgen Kühling, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Immobilienrecht, Universität
Regensburg; Prof. Dr. Silke Michalski, Professur für BWL, insb. Management von Öffentlichen,
Privaten und Nonprofit-Organisationen, Universität Hamburg; Dr. Stephan Schauhoff, Flick
Gocke Schaumburg, Bonn; Wolfgang Schmidbauer, BDO Deutsche Warentreuhand AG, Köln;
RegDir Heiner Woitschell, Hessisches Ministerium der Finanzen, Wiesbaden.

DIE JAHRESTAGUNG DES DRITTEN SEKTORS

9. HAMBURGER TAGE DES STIFTUNGS- UND NON-PROFIT-RECHTS

06./07. November 2009**Bucerius Law School, Hamburg**

Preis: € 790,- (zzgl. 19% Mwst.).

Vorzugspreis für Mitglieder der Verbände/Organisationen des Dritten Sektors: € 650,- (zzgl. 19% MwSt.).

Frühbucherrabatt: 10% bei Buchung bis 10.10.2009.

Teilnehmer – Sie treffen

Vorstände, Geschäftsführer und Kuratoriumsmitglieder aus dem gesamten Non-Profit-Sektor (u.a. die Abteilungen Vermögensverwaltung, Finanzen und Rechnungswesen, Steuern/Recht); Vertreter der Banken und Sparkassen; Steuerberater; Wirtschaftsprüfer; Rechtsanwälte; Notare.

Beirat der Hamburger Tage:

Dr. Hans Fleisch, Bundesverband Deutscher Stiftungen, Berlin; *Willibald Geueke*, Malteser Hilfsdienst e.V., Köln; *Dr. Holger Niese*, Deutscher Olympischer Sportbund, Frankfurt/M.; *Dr. Helmut Röscheisen*, Deutscher Naturschutzring, Bonn; *Dr. Ambros Schindler*, Stiftungsverband für die Deutsche Wissenschaft, Essen; *Dr. Wolfgang Teske*, Diakonisches Werk der EKD, Stuttgart; *Dr. Gerhard Timm*, Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e.V., Berlin; *Burkhard Wilke*, Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen, Berlin; *Olaf Zimmermann*, Deutscher Kulturrat, Berlin.

Stimmen der Teilnehmer 2008:

„Sehr wertvoll auch für die Praxis“

„Lebendige Diskussion mit Sichtweise der Probleme auf Seiten der gemeinnützigen Organisationen“

„Diskussionen auf sehr hohem Niveau“

„Referenten durchweg gut ausgewählt“

1.TAG: FREITAG, DEN 06.11.2009

08.30 – 09.00 Uhr Teilnehmerregistrierung und Begrüßungskaffee

09.00 – 09.15 Uhr Eröffnung der Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts *Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*, Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Bucerius Law School, Hamburg09.15 – 09.45 Uhr **Hamburger Rede**09.45 – 10.00 Uhr **Diskussion****I. Themenblock – Stiftungsrecht/Vereinsrecht**10.00 – 10.30 Uhr **Zum Stand der Schaffung eines European Foundation Statute**

Prof. Dr. Dr. h.c. Werner F. Ebke, Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht, Universität Heidelberg

10.30 – 11.00 Uhr **Diskussion**11.00 – 11.30 Uhr **Kaffeepause**11.30 – 12.00 Uhr **Änderungen der Stiftungsverfassung und des Stiftungszwecks in der Praxis**

RAin Dr. Annette Happ, CMS Hasche Sigle, Hamburg

12.00 – 12.30 Uhr **Diskussion mit dem Podium:**

Leitender Regierungsdirektor Jakob Nicolai, Leiter der Stiftungsaufsicht, Hamburg

12.30 – 13.30 Uhr **Gemeinsames Mittagessen**13.30 – 14.00 Uhr **Die Haftung in Verein und Stiftung (Grundlagen, Gesetzesreform zur Haftungsbeschränkung von Vereins- und Stiftungsvorständen)**

Prof. Dr. Arnd Arnold, Dipl.-Volkswirt, Institut für Wirtschafts- und Steuerrecht einschl. Wirtschaftsstrafrecht, Universität Kiel

14.00 – 14.30 Uhr **Die Verwaltung des Stiftungsvermögens in der Finanzkrise – Zivilrechtliche und steuerrechtliche Risiken**

RA Dr. Stephan Schauhoff, Flick Gocke Schaumburg, Bonn



- 14.30 – 15.00 Uhr Diskussion
 15.00 – 15.30 Uhr Kaffeepause mit Obst und Kuchen

II. Themenblock – Governance und Transparenz von Non-Profit-Organisationen

- 15.30 – 16.00 Uhr **Wieviel Markt braucht eine Non-Profit-Organisation? Betriebswirtschaftliche Orientierung von gemeinnützigen Stiftungen und Vereinen**
Prof. Dr. Silke Michalski, Professur für BWL, insb. Management von Öffentlichen, Privaten und Nonprofit-Organisationen, Universität Hamburg
- 16.00 – 16.30 Uhr **Corporate Social Responsibility in Non-Profit-Organisationen – notwendig oder überflüssig?**
Dr. Dorothea Baur, ESADE Business School, Barcelona
- 16.30 – 17.00 Uhr Diskussion
- 17.00 – 17.30 Uhr Kaffeepause
- 17.30 – 18.00 Uhr **Praxiserfahrungen mit dem rheinland-pfälzischen Sammlungsrecht**
Leitende Regierungsdirektorin Claudia Bies, Regierungsamt Sven Brauers, Aufsichts- und Dienstleistungsdirektion Rheinland-Pfalz, Trier
- 18.00 – 18.30 Uhr **Zeitgemäße Neubelebung der Sammlungs-gesetze der Länder**
RA Dr. Marcus Arndt, Fachanwalt für Verwaltungsrecht, Weißleder & Ewer, Kiel
- 18.30 – 19.00 Uhr Diskussion
- 19.00 – 19.15 Uhr Verleihung des W. Rainer Walz – Preises 2008
- 20.00 – 24.00 Uhr Gemeinsames Abendessen

2.TAG: SAMSTAG, DEN 07.11.2009

- 08.30 – 09.00 Uhr Begrüßungskaffee

III. Themenblock – Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

- 09.00 – 09.40 Uhr **Aktuelle steuerrechtliche Fragestellungen der Wohlfahrtspflege:**
 Kooperationen im Gesundheitswesen (Krankenhäuser, Medizinische Versorgungszentren und integrierte Versorgungsmodelle)
 Steuerrechtliche Aspekte in der Alten- und Behindertenhilfe/-pflege
Ralf Klabmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater;
Wolfgang Schmidbauer, Steuerberater, beide BDO Deutsche Warentreuhand AG, Köln
- 09.40 – 10.00 Uhr Diskussion
- 10.00 – 10.20 Uhr **Der neue Überschuldungstatbestand bei Non-Profit-Organisationen**
Prof. Dr. Ulrich Haas, Lehrstuhl für Zivilverfahrensrecht und Privatrecht, Universität Zürich
- 10.20 – 10.40 Uhr **Insolvenz und Gemeinnützigkeit**
RA Dr. Günter Kahlert, Steuerberater, White & Case, Hamburg
- 10.40 – 11.10 Uhr **Aktuelle Rechtsprechung des BFH zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht**
Richterin am Bundesfinanzhof Karin Heger, München
- 11.10 – 11.40 Uhr Diskussion
- 11.40 – 12.00 Uhr Kaffeepause mit Obst und Kuchen

IV. Themenblock – Die Gemeinnützigkeit auf dem Prüfstand des Europarechts

- 12.00 – 12.30 Uhr **Aktuelle Entwicklungen des Gemeinnützigkeitsrechts aus der Sicht der Finanzverwaltung**
Regierungsdirektor Heiner Woitschell, Hessisches Ministerium der Finanzen, Wiesbaden
- 12.30 – 13.00 Uhr **Der Zweckbetrieb im Gemeinnützigkeitsrecht und staatliche Beihilfen**
Prof. Dr. Jürgen Kühling, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Immobilienrecht, Universität Regensburg
- 13.00 – 14.00 Uhr **Diskussion mit dem Podium**
 Leitung: *Prof. Dr. jur. Rainer Hüttemann*, Dipl. Volkswirt, Universität Bonn
 Teilnehmer des Podiums: Leitender Ministerialreferent Dr. Tobias Traupel, Gruppenleiter im Ministerium für Wirtschaft, Mittelstand und Energie in Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf; Prof. Dr. Peter Fischer, Vors. Richter am BFH a.D., Düsseldorf; Dr. Wolfgang Teske, Vizepräsident des Diakonischen Werkes der EKD, Stuttgart
- 14.00 Uhr Verabschiedung der Teilnehmer, Fingerfood



9. HAMBURGER TAGE DES STIFTUNGS- UND NON-PROFIT-RECHTS

ANTWORT – FAX
(040) 30 70 6 – 275

Termine

Freitag, 06. November 2009
08.30 – 19.15 Uhr
Samstag, 07. November 2009
08.30 – 14.00 Uhr

Veranstaltungsort

Bucerius Law School
Hochschule für Rechtswissenschaft
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg
Tel.: (040) 3 07 06 – 270
www.law-school.de

Partner der Hamburger Tage:



Die Veranstaltung wird gefördert durch:



Anmeldung und Information

Bucerius Law School
Institut für Stiftungsrecht und das
Recht der Non-Profit-Organisationen
Frau Julia Theele
Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg
E-Mail: julia.theele@law-school.de, Tel: (040) 30 70 6 – 270
www.law-school.de/stiftungsrecht_hamburgertage.html

Veranstaltungshinweis: Anmeldungen sind verbindlich. Nach Eingang Ihrer Anmeldung erhalten Sie mit der Bestätigung eine Rechnung. Die Seminargebühr wird mit Rechnungsstellung fällig. Bei Stornierung bis zwei Wochen vor der Veranstaltung wird die volle Seminargebühr erstattet. Die Teilnahmeberechtigung kann jederzeit auf einen zu benennenden Ersatzteilnehmer übertragen werden. Programmänderungen behält sich der Veranstalter vor.

Fotos: Thies Ibold, www.ibold.com; Anke Müllerklein

Tagungspreis: € 790,- (zzgl. 19% MwSt).

- ☐ **Ja, ich melde mich verbindlich für die o.g. Tagung vom 06. – 07. November 2009 an.** Den Tagungspreis in Höhe von € 790,- (zzgl. 19% MwSt.) werde ich nach Rechnungseingang überweisen. Frühbucherrabatt: 10%. Bei Buchung bis zum 10.10.2009 spare ich € 79,- und zahle € 711,-.
- ☐ **Ja, ich melde mich verbindlich für die o.g. Tagung an zum Vorzugspreis für Mitglieder des Dritten Sektors** (€ 650,- [zzgl. 19% MwSt.] gegen Nachweis; Frühbucherrabatt: 10% bis 10.10.2009):
- ☐ Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e.V.
 - ☐ Deutscher Kulturrat
 - ☐ Bundesverband Deutscher Stiftungen
 - ☐ Deutscher Olympischer Sportbund
 - ☐ Deutscher Naturschutzring
 - ☐ Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft
 - ☐ VENRO - Verband Entwicklungspolitik deutscher Nichtregierungsorganisationen e.V.

Die Tagungsgebühren schließen ausführliche Tagungsunterlagen, Mittag-/Abendessen, Pausengetränke sowie die Abendveranstaltung ein. Mit der Rechnung erhalten Sie weitere Informationen.

Name/Vorname

Beruf/Position

Tätigkeitsschwerpunkt

Institution/Firma

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort

Telefon

E-Mail

Datum/Unterschrift



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 3/2009

ISSN 1868-3762

Impressum

Herausgeber:

Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen
Bucerius Law School
Hochschule für Rechtswissenschaft gGmbH
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg
Geschäftsführer: Dr. Hariolf Wenzler
Vorsitzender des Aufsichtsrats: Dr. Markus Baumanns
Amtsgericht Hamburg, HRB 75325
Redaktionelle Gesamtverantwortung: Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Redaktionsleitung:

Dr. Christine Franzius und Janne Seelig
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg
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 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 kostenpflichtig beziehen. Die Herstellung erfolgt als Print-on-Demand. Der Bezug wird ausschließlich über den Buchhandel erfolgen.

Empfehlen Sie diesen Mailedienst 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 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:

Kerstin Meyer (LL.B.), Dr. Gregor Roth

Foto:

Dr. Gregor Roth

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 3/2009 – ISSN 1868-3762