



# npoR

ZEITSCHRIFT  
FÜR DAS RECHT  
DER NON PROFIT  
ORGANISATIONEN

## Aktuelles

Arbeitnehmerüberlassung durch gemeinnützige Einrichtungen S. 86

Empfehlungen des Deutschen Vereins zur Modernisierung und Entbürokratisierung des  
Zuwendungsrechts S. 86

## Aufsätze

Die neuere Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts zur Gemeinnützigkeitsschäd-  
lichkeit eines zu engen Destinatärkreises (*Prof. Dr. Thomas Koller*) S. 87

Wie viel Markt braucht eine Nonprofit-Organisation? (*Prof. Dr. Silke Michalski/Christian Scherhag*) S. 94

Bringt die Pflichtteilsreform Vorteile für Stiftungen? (*Prof. Dr. Anne Röthel/Kerstin Meyer*) S. 96

## Rechtsprechung

BFH: Abzugsfähigkeit von Auslandsspenden S. 98

FG Hamburg: Sonderausgabenabzug bei Zuwendungen von Todes wegen S. 98

BGH: Keine Formbedürftigkeit eines Vertrages über die Zuwendung von Stiftungsgeldern S. 98

## Non-Profit-Recht konkret

Flexibilisierung der Rücklagenbildung bei gemeinnützigen Stiftungen (*Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*) S. 107



BUCERIUS LAW SCHOOL  
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

## npoR Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen

Heft 4/2009

### 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  
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:

Esther Kindler  
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:

Esther Kindler und Janne Seelig  
Jungiusstraße 6  
20355 Hamburg

### Redaktionsassistentz:

Julia Theele

Tel.: 040-30706-274

Fax: 040-30706-275

E-Mail: [Redaktion@npoR.de](mailto:Redaktion@npoR.de)



## Liebe Leserinnen und Leser,

ein für Stiftungen und andere gemeinnützige Organisationen bewegtes Jahr 2009 neigt sich dem Ende zu. Die Auswirkungen der Finanzkrise und der dadurch ausgelöste Rückgang bei Spenden, Mitgliedschaftsbeiträgen, Fördermitteln und Vermögenseinnahmen stellen alle Non-Profit-Organisationen vor Herausforderungen. Die Vermögensanlage und das Projektmanagement mussten neu justiert werden. Zusätzliche Belastungen bringt es mit sich, dass bei wichtigen rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen wenig Rechtssicherheit besteht. Welchen Einfluss Verluste im Vermögen oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der vorübergehende Rückgang der Fördertätigkeit oder eine rechnerische Überschuldung trotz zu erwartender regelmäßiger Spendenzuflüsse haben, ist größtenteils höchststrichterlich noch nicht geklärt. Auch über die Maßstäbe für eine zivilrechtliche Haftung bei einer rendite- und risikoorientierten Anlagepolitik gibt es noch keinen Konsens, obwohl sich eine an die Business Judgment Rule des § 93 AktG angenäherte ex-ante-Betrachtung zur Bestimmung des Sorgfaltsmaßstabs des Vorstands mit einem weiteren unternehmerischen Ermessen abzeichnet.

Der gemeinnützige Sektor in Deutschland befindet sich in einem Veränderungsprozess. Die soziale Wohlfahrtspflege hat sich zu einem fest verankerten Baustein der Leistungserbringung entwickelt und steht in einem Leistungsgefüge zum Staat, vor allem in Form der Sozialversicherungsträger. Auf der anderen Seite sind kommerzielle Unternehmen zunehmend altruistisch tätig, was wiederum auf Non-Profit-Organisationen zurückwirkt, die sich fragen, ob sie neben den klassischen Managementlehren der For-Profit-Unternehmen auch deren Corporate Social Responsibility-Aktivitäten übernehmen sollten. Hierbei ist zu beobachten, dass die bestehenden rechtlichen und steuerlichen Regelungen den neuen Vermischungen von unternehmerischem und altruistischem Handeln nicht immer gerecht werden. So werden gemeinnützige Zweckbetriebe dem europarechtlichen Beihilfenregime unterworfen, das an sich für Unternehmen im Wettbewerb konzipiert ist. Vorübergehende Verluste im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gefährden die Gemeinnützigkeit der ganzen Non-Profit-Organisation und die Regelungen des Insolvenzrechts sind auf gemeinnützige Organisationen nicht abgestimmt.

All diese Fragen waren Gegenstand spannender Vorträge und lebhafter Diskussionen bei den diesjährigen 9. Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 6. und 7.11.2009 (siehe den Veranstaltungsbericht auf S. 112). Dr. Christian Jacobs, Vorsitzender des Stiftungsrats der Jacobs Foundation mit Sitz in der Schweiz, die mit Millionenbeträgen zum Erhalt der Jacobs University in Bremen beigetragen hat, machte in der diesjährigen Hamburger Rede (siehe die Homepage des Instituts) deutlich, welcher Reputationsverlust im Ausland durch die Einführung der Inlandsklausel in § 51 AO eingetreten ist. Er erinnerte an die frühere Stadtgrenze Hamburgs am heutigen Standort der Bucerius Law School und warb dafür, dass die heute bestehenden Grenzen für eine internationale Stiftungsarbeit ebenfalls bald der Vergangenheit angehören.

Diesem Appell möchte ich mich anschließen und Ihnen zugleich eine frohe Weihnachtszeit, ein gutes Neues Jahr und uns allen wünschen, dass wir gerade in dieser Zeit auch persönlich diejenigen Menschen bedenken, die unserer Hilfe bedürfen.

Ihre Birgit Weitemeyer

## Aktuelles

---

1. Termine des Instituts	S. 85
2. Aus der Gesetzgebung	S. 85
3. Verwaltungsanweisungen	
- Gemeinnützigkeitsrechtliche Folgerungen aus der Anwendung des § 3 Nr. 26a EStG ( <i>BMF, Schreiben v. 14.10.2009, Az. IV C 4 – S 2121/07/0010 (2009/0680374)</i> )	S. 85
- Umsatzsteuer bei Verpflegung von Schülern durch Schulfördervereine ( <i>Finanzministerium Baden-Württemberg, „Der aktuelle Tipp“</i> )	S. 85
- Steuerbarkeit von Transferentschädigungen an ausländische Fußballvereine im internationalen Profifußball ( <i>BMF, Schreiben v. 20.10.2009, Az. IV C 3 – S 4211/07/10013 (2009/0637039)</i> )	S. 85
- Verfügung betreffend die umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Fahrzeugen (Werbemobile) an soziale Institutionen, Sportvereine und Kommunen ( <i>OFD Karlsruhe, Verfügung v. 28.1.2009 – S 7100 Karte 16</i> )	S. 86
- Arbeitnehmerüberlassung durch gemeinnützige Einrichtungen ( <i>OFD Rheinland, Verfügung v. 26.4.2009, Der Betrieb 2009, S. 935</i> )	S. 86
4. Sonstiges	S. 86

## Aufsätze

---

<i>Prof. Dr. Thomas Koller</i> Die neuere Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts zur Gemeinnützigkeitsschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises im schweizerischen Steuerrecht	S. 87
<i>Prof. Dr. Silke Michalski/Christian Scherhag</i> Wie viel Markt braucht eine Nonprofit-Organisation?	S. 94
<i>Prof. Dr. Anne Röthel/Kerstin Meyer</i> Bringt die Pflichtteilsreform Vorteile für Stiftungen?	S. 96

## Rechtsprechung

---

1. Sonderausgabenabzug bei Zuwendungen von Todes wegen ( <i>FG Hamburg, Urt. v. 11.9.2009 – 3 K 242/08</i> )	S. 98
2. Abzugsfähigkeit von Auslandsspenden – BFH hat Persche nachvollzogen ( <i>BFH, Urt. v. 27.5.2009 – X R 46/05</i> )	S. 98
3. Keine Formbedürftigkeit eines Vertrages über die Zuwendung von Stiftungsgeldern ( <i>BGH, Urt. v. 7.10.2009 – Xa ZR 8/08</i> )	S. 98
4. Keine Haftung von Vereinsvorständen für Zahlungen nach Eintritt der Insolvenzreife ( <i>OLG Karlsruhe, Urt. v. 19.6.2009 – 14 U 137/07</i> )	S. 98
5. Anforderungen an die Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft ( <i>BFH, Urt. v. 23.7.2009 – V R 20/08</i> )	S. 98
6. Leistungen einer Familienstiftung an Angehörige des Stifters oder deren Abkömmlinge als Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ( <i>FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 7.5.2009 – 5 K 277/06</i> )	S. 99
7. Leitsätze	S. 99

## Aktuelle Literatur

---

1. Rezensionen: <i>Thomas Brinkmeier</i> Vereinsbesteuerung. Steuervorteile durch Gemeinnützigkeit <i>Ursula Augsten</i> Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen	S. 100
2. Rezension: <i>Christian Meyn/Andreas Richter/Claus Koss</i> Die Stiftung. Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Praxis	S. 101
3. <i>Thomas von Hippel</i> Gilt die Business Judgment Rule auch im Stiftungsrecht?	S. 102
4. <i>Dr. Patrick Bruns</i> Die fiduziarische Stiftung als Rechtsperson	S. 102
5. <i>Tom Lassmann</i> Untreue zu Lasten gemeinnütziger Stiftungen	S. 102

6. <i>Christian Brand/Dennis Reschke</i> Strafbare Insolvenzverschleppung im eingetragenen Verein	S. 102
7. <i>Alexandra Pauls</i> Die steuerlichen Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten privatrechtlicher Stiftungen	S. 103
8. <i>Harald Spiegel/Kristin Heidler</i> Das Seeling-Modell bei Nonprofit-Organisationen	S. 103
9. <i>Peter Fischer</i> Marktliberalismus versus Europäisches Sozialmodell	S. 103
10. Literaturüberblick	S. 103

### Aus dem Non Profit Law Yearbook 2008

---

<i>Jörg Alvermann</i> Die Umsatzbesteuerung von Mitgliedsbeiträgen	S. 104
<i>Birgit Weitemeyer/Martin Mager</i> Zum Stand der Diskussion um die Geprägetheorie im Gemeinnützigkeitsrecht	S. 104
<i>Marcus Helios</i> Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland und struktureller Inlandsbezug?	S. 105
<i>Anna Katharina Gollan</i> Spenden als verdeckte Gewinnausschüttung	S. 105

### Wealth Management für Stiftungen

---

Stiftungsarbeit quo vadis – die Konsequenzen aus der Niedrigzinsphase	S. 106
---	--------

### Non-Profit-Recht konkret

---

<i>Birgit Weitemeyer</i> Die Flexibilisierung der Rücklagenbildung bei gemeinnützigen Stiftungen	S. 107
---	--------

### Veranstaltungsberichte

---

Stiftungsland Österreich – Felix Austria? Aktuelle Entwicklungen und Tendenzen im Zivil- und Steuerrecht	S. 109
Aktives vs. passives Portfoliomanagement Veranstaltung des Alumni-Vereins Private Wealth Management e.V.	S. 111
9. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts	S. 112
Gemeinschaftsveranstaltung des 78. Deutschen Fürsorgetages und der ConSozial 2009	S. 116



**Redaktion:**

Esther Kindler, Kerstin Meyer (LL.B.), Matthias Peukert (LL.M.),  
Dr. Gregor Roth, Janne Seelig

Heft 4/2009  
Seiten 85-116  
1. Jahrgang  
14. Dezember 2009

## Aktuelles

### 1. Termine des Instituts

- **10. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts** – Recht, Wirtschaft und Management im gemeinnützigen Sektor – 5.-6. November 2010, [www.hamburger-tage.org](http://www.hamburger-tage.org)
- **Gesprächskreis Stiftungszivilrecht**, Bundesverband Deutscher Stiftungen, Bucerius Law School, Hamburg, 4.-5. März 2010

### 2. Aus der Gesetzgebung

- In seiner Sitzung am 18.9.2009 hat der Bundesrat den Weg für das „Gesetz zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlichen Vereinsvorständen“ und das „Gesetz zur Erleichterung elektronischer Anmeldungen zum Vereinsregister und anderer vereinsrechtlicher Änderungen“ frei gemacht. Beide Gesetze wurden veröffentlicht und sind am 3.10.2009 bzw. 30.9.2009 in Kraft getreten.
- Die Eckpunkte zur künftigen Engagementpolitik der neuen Bundesregierung können Sie im [Koalitionsvertrag](#) ab Seite 76 nachlesen

### 3. Verwaltungsanweisungen

#### **Gemeinnützigkeitsrechtliche Folgerungen aus der Anwendung des § 3 Nr. 26a EStG: Zahlungen an Mitglieder des Vorstands**

Mit Schreiben vom 14.10.2008 hat das BMF erneut (vgl. schon npOR 2/2009) Stellung zu Zahlungen an Vorstandsmitglieder von gemeinnützigen Vereinen genommen. Die Zahlung von pauschalen Vergütungen für

Arbeits- oder Zeitaufwand an den Vorstand ist nur dann zulässig, wenn dies durch bzw. aufgrund einer Satzungsregelung ausdrücklich zugelassen ist. Ansonsten werde gegen das Gebot der Selbstlosigkeit verstoßen. Der Ersatz tatsächlich entstandener Auslagen ist auch ohne entsprechende Regelung in der Satzung zulässig. Keine für die Gemeinnützigkeit des Vereins schädlichen Folgerungen sind zu ziehen, wenn die Zahlungen nicht unangemessen hoch waren (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO) und die Mitgliederversammlung bis zum 31.12.2010 eine Satzungsänderung beschließt.

*BMF, Schreiben v. 14.10.2009 Az. IV C 4 – S 2121/07/0010 (2009/0680374)*

#### **Umsatzsteuer bei Verpflegung von Schülern durch Schulfördervereine**

Nachdem der BFH mit Urteil vom 12.2.2009 (vgl. npOR 3/2009) entschieden hatte, dass Umsätze aus der entgeltlichen Verpflegung von Lehrern und Schülern einer Ganztagschule durch einen privaten Förderverein weder nach dem UStG noch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei sind, hat das Finanzministerium Baden-Württemberg mit einem „Aktuellen Tipp“ hierzu Stellung genommen. Mit diesem aktuellen Tipp soll die Rechtslage dargestellt und den betroffenen Eltern und Fördervereinen Rechtssicherheit gegeben werden. Insbesondere werden verschiedene Konstellationen dargelegt und erörtert, inwieweit in diesen Fällen Leistungen umsatzsteuerbar sind.

*Finanzministerium Baden-Württemberg, „Der aktuelle Tipp“*

### Steuerbarkeit von Transferentschädigungen an ausländische Fußballvereine im internationalen Profifußball; Urteil des BFH vom 27.5.2009

Sich auf das Urteil des BFH vom 27.5.2009 beziehende Rechtsbehelfe sollen nach einem Schreiben des BMF so lange zurückgestellt werden, bis eine abschließende Entscheidung über die Anwendung des Urteils getroffen worden ist.

*BMF, Schreiben v. 20.10.2009 Az. IV C 3 – S 4211/07/10013 (2009/0637039)*

### Verfügung betreffend die umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Fahrzeugen (Werbemobile) an soziale Institutionen, Sportvereine und Kommunen

Die unterschiedlichen Konstellationen des Zurverfügungstellens von sogenannten Werbemobilen an Institutionen und die umsatzsteuerlichen Auswirkungen behandelt eine bereits im Januar ergangene Verfügung der OFD Karlsruhe.

*OFD Karlsruhe, Verfügung v. 28.1.2009 – S 7100 Karte 16*

### Arbeitnehmerüberlassung durch gemeinnützige Einrichtungen

Bereits im April 2009 hat die OFD Rheinland zur Arbeitnehmerüberlassung durch gemeinnützige Einrichtungen Stellung genommen. Gemeinnützige Einrichtungen stellten vermehrt den Antrag, die Arbeitnehmerüberlassung als gemeinnützigen Zweck im Freistellungsbescheid zu bescheinigen. Da die Arbeitnehmerüberlassung selbst keinen eigenständigen gemeinnützigen Zweck darstelle, sei im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt sind und die Arbeitnehmerüberlassung als Maßnahme zur Verwirklichung der gemeinnützigen Satzungszwecke einen begünstigten Zweckbetrieb begründe. Anderenfalls sei dieser Bereich als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln.

*OFD Rheinland, Verfügung v. 26.4.2009, Der Betrieb 2009, S. 935.*

## 4. Sonstiges

### Empfehlungen des Deutschen Vereins zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Zuwendungsrechts des Bundes an Regierung und Ministerien

Staatliche Zuwendungen haben für die Finanzierung zivilgesellschaftlicher Aktivitäten in Deutschland eine große Bedeutung. Rechtsgrundlage für die staatliche Förderung durch Zuwendungen (auch an die Wirtschaft) bildet das Zuwendungsrecht. Seine Unübersichtlichkeit, fehlende Einheitlichkeit und seine starren Vorgaben verursachen hohen Verwaltungsaufwand bei den Zuwendungsempfängern und schränken ihre Handlungsspiel-

räume ein. Vor diesem Hintergrund veröffentlichte der Deutsche Verein für öffentliche und private Fürsorge e.V. am 30.9.2009 Reformvorschläge seiner Arbeitsgruppe „Reform des Zuwendungsrechts“, die sich aus Vertretern von Zuwendungsgebern und -nehmern, den Verantwortlichen für Bürokratieabbau im Bundeskanzleramt und von der wissenschaftlichen Seite der ehemaligen wissenschaftlichen Mitarbeiterin des Instituts für Stiftungsrecht der Bucerius Law School, *Anika Gilberg*, zusammensetzte. Als wesentliche Empfehlungen wurden formuliert: Eine Entbürokratisierung der Verwaltungsvorschriften zu § 44 BHO und der sogenannten „Allgemeinen Nebenbestimmungen“, die Zuwendungsbescheiden beigelegt werden. Insbesondere wurde angeregt, die Pflichten zu Ausschreibungen von Auftragsvergaben nach dem Vergaberecht zu vereinheitlichen und Zuwendungen nur bei schweren Verstößen gegen das Vergaberecht zurückzufordern. Des Weiteren soll größere Flexibilität durch eine Lockerung des „Besserstellungsverbots“, das die Besserstellung von Beschäftigten des Zuwendungsempfängers im Vergleich zu Beschäftigten des Bundes verbietet, erreicht werden. Um wirtschaftliches Handeln der Zuwendungsempfänger anzuregen, wird empfohlen, Projekte verstärkt durch die Festbetrags- an Stelle der Fehlbetragsfinanzierung zu fördern. Wegen Unklarheiten über die Vereinbarkeit von Zuwendungen mit den Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, die durch das UStG umgesetzt wurde, und mit dem Beihilfenrecht der EG, wird angeregt, die nationalen Regelungen zu prüfen und ggf. gemeinschaftsrechtskonform zu fassen.

*Empfehlungen des Deutschen Vereins zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Zuwendungsrechts v. 30.9.2009*

### ISTR – Dissertation Award

Die International Society for Third-Sector Research (ISTR) ruft erneut ihren „**ISTR Young Scholar Dissertation Award**“ aus. Der Preis geht an Dissertationen mit vergleichenden Untersuchungen über zivilgesellschaftliche Organisationen, NGOs, Philanthropie und Bürgerengagement. Die Arbeiten müssen zwischen dem 1.7.2007 und 30.6.2009 abgeschlossen und in Englisch, Französisch, Deutsch, Spanisch oder Portugiesisch verfasst worden sein. Der Preis in Höhe von 1.000 USD wird im Rahmen der ISTR 9th International Conference vom 7.-10.7.2010 in der Türkei verliehen. Einsendeschluss ist der 29.1.2010.

*Janne Seelig*

## Aufsätze

Prof. Dr. Thomas Koller\*

### Die neuere Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts zur Gemeinnützigkeitsschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises im schweizerischen Steuerrecht

#### I. Einleitung

Es dürfte ein länderübergreifender Grundsatz des Gemeinnützigkeitsrechts sein, dass Non-Profit-Organisationen nur dann Anspruch auf eine steuerlich privilegierte Behandlung haben, wenn der Kreis der Destinatäre, die in den Genuss von Leistungen kommen können, nicht allzu eng ist. Zwar wird das Gemeinnützigkeitsrecht in aller Regel nicht verlangen, dass die gesamte Bevölkerung profitiert, damit von einer Förderung im Interesse der Allgemeinheit gesprochen werden kann. Ist aber der Kreis der Destinatäre sehr eingeschränkt, fehlt es an einer Förderung der Allgemeinheit, so dass die (steuerlichen) Sonderregeln des Gemeinnützigkeitsrechts nicht mehr zum Tragen kommen können. Wie weit der Destinatärkreis (mindestens) sein muss, ist in den nationalen Steuerrechten unterschiedlich geregelt. Zudem dürften sich wohl in allen Jurisdiktionen im Einzelfall immer wieder schwierige Abgrenzungsfragen stellen.<sup>1</sup>

Auch das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht verlangt unter dem Kriterium der Förderung des Allgemeininteresses grundsätzlich einen offenen Destinatärkreis. Im Folgenden soll kurz skizziert werden, wie das Schweizerische Bundesgericht mit diesem außerordentlich konkretisierungsbedürftigen Kriterium in seiner neueren Rechtsprechung umgegangen ist.

#### II. Die rechtliche Ausgangslage<sup>2</sup>

##### 1. Die gesetzlichen Grundlagen

Gemäß Art. 56 lit. g DBG<sup>3</sup> sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, bei der direkten Bundessteuer für den Gewinn von der Steuerpflicht befreit, der ausschließlich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Freiwillige Leistungen von Geld oder übrigen Vermögenswerten, die an solche juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz erbracht werden, können im Umfang von maximal 20% der um gewisse Aufwendungen verminderten Einkünfte (bei natürlichen Personen) bzw. von maximal 20% des Reingewinns (bei juristischen Personen) in Abzug gebracht werden.<sup>4</sup> Für die kantonale und kommunale Einkommenssteuer gilt – abgesehen von der Obergrenze der jährlich zulässigen Abzüge (die jeder Kanton selber festlegen kann) – grundsätzlich dasselbe.<sup>5</sup> Sodann kennt auch das schweizerische Mehrwertsteuerrecht Sonderregeln im Zusammenhang mit gemeinnützigen Institutionen.<sup>6</sup> Im Weiteren enthalten auch die ausschließlich vom kantonalen Recht beherrschten Erbschafts- und Schenkungssteuern Bestimmungen für gemeinnützige Institutionen.<sup>7</sup>

Eine nähere Umschreibung, was unter *gemeinnützig* zu verstehen ist, findet sich in den erwähnten gesetzlichen Bestimmungen nicht.

##### 2. Das Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8.7.1994 und die Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen vom 18.1.2008

Die gesetzlichen Regeln über die steuerliche Behandlung von freiwilligen Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen in der Schweiz sind außerordentlich knapp und ganz besonders konkretisierungsbedürftig. Es ist daher Sache der Steuer- und der Steuerjustizbehörden sowie der Steuerrechtslehre, den Normen des schweizerischen Gemeinnützigkeitsrechts genauere Konturen zu verleihen. Um eine einigermaßen gleichmäßige Handhabung der

\* Ordinarius für Privatrecht und Sozialversicherungsrecht, unter Berücksichtigung des Steuerrechts, an der Universität Bern. Ich danke meinem Assistenten lic.iur. Norbert Sennhauer, Fürsprecher, herzlich für die konstruktiv-kritische Durchsicht des Textes. Das Manuskript wurde am 4.11.2009 abgeschlossen.

1 Siehe dazu etwa den Überblick bei von Hippel/Walz, Rechtsvergleichender Generalbericht, in: Walz/von Auer/von Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, S. 89 ff., 117 ff. Zur konkreten Rechtslage in verschiedenen Ländern vgl. die entsprechenden Länderberichte im selben Werk.

2 Zum Steuersystem der Schweiz (soweit es vorliegend von Interesse ist) sowie zur gesetzlichen Regelung der steuerlichen Privilegierung wegen Gemeinnützigkeit vgl. etwa Th. Koller, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/von Auer/von Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, S. 441 ff.

3 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (SR 642.11).

4 Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG.

5 Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG (Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990; SR 642.14) betreffend die Befreiung gemeinnütziger Institutionen von der Steuerpflicht; Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG betreffend Abzugsfähigkeit von Spenden. Gemeinnützige Institutionen sind in den Kantonen und Gemeinden nicht nur von der Gewinnsteuer, sondern auch von der Kapitalsteuer befreit. Auf Bundesebene existiert keine Kapitalsteuer.

6 Art. 14 Ziff. 7 MWSTV (Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22.6.1994; AS 1994 S. 1464 ff.; gültig für die Jahre 1995 bis 2000); Art. 18 Ziff. 8, 10, 12 und 17, Art. 25 Abs. 1 lit. d sowie Art. 33a aMWSTG (Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2.9.1999; SR 641.20; gültig für die Jahre 2001 bis 2009); Art. 3 lit. i und j, Art. 10 Abs. 2 lit. c sowie Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8, 10, 12, 17 und 27 nMWSTG (Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12.6.2009 in Kraft ab 1.1.2010).

7 Th. Koller (Fn.2), S. 451.

bundessteuerrechtlichen Bestimmungen über die Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen zu erreichen, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 8.7.1994 das *Kreisschreiben Nr. 12* über die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, sowie über die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen erlassen (im Folgenden: KS Nr. 12).<sup>8</sup> Für die Steuerjustizbehörden ist dieses Kreisschreiben nicht verbindlich. Da es aber im Wesentlichen die langjährige Praxis des Bundesgerichts zur Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen im Recht der direkten Bundessteuer wiedergibt, kommt ihm eine hohe faktische Geltung zu. Formal anwendbar ist das Kreisschreiben an sich nur auf die direkte Bundessteuer, nicht aber auf die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. In der Praxis befolgen allerdings die kantonalen Steuerbehörden die Richtlinien des Kreisschreibens über weite Strecken auch bei der Veranlagung der kantonalen und kommunalen direkten Steuern. Zudem wird es von den Behörden in den Grundzügen ebenso im (eidgenössischen) Mehrwertsteuerrecht sowie im kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht befolgt.<sup>9</sup>

In diesem Kreisschreiben werden unter anderem die Kriterien umschrieben, welche eine juristische Person zu erfüllen hat, damit sie als gemeinnützig gilt. Erforderlich sind die *Unwiderruflichkeit der Zweckbindung*,<sup>10</sup> die *Ausschließlichkeit der Mittelverwendung*, die *tatsächliche Verwirklichung der vorgegebenen Zwecksetzung*, *Uneigennützigkeit* sowie – und das steht vorliegend im Zentrum des Interesses – *die Verfolgung des Allgemeininteresses*.<sup>11</sup> Die (engere oder weitere) Umschreibung des Destinatärkreises tangiert das letztgenannte Kriterium. Im Kreisschreiben steht dazu wörtlich:<sup>12</sup>

„Ein Allgemeininteresse wird regelmäßig nur dann angenommen, wenn der Kreis der Destinatäre, denen Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist. Ein allzu enger Destinatärkreis (z.B. Begrenzung auf den Kreis einer Familie, die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufes) schließt eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aus.“

Eine nähere Umschreibung, was unter einem hinreichend *offenen Destinatärkreis* zu verstehen ist, findet sich im Kreisschreiben nicht. Es ist daher Sache der Steuer- und insbesondere der *Steuerjustizbehörden*, dieses Kriterium zu konkretisieren. Von besonderem Interesse ist in diesem Zusammenhang naturgemäß die *höchstrichterliche Rechtsprechung* zu dieser Frage.

Im Weiteren hat die Arbeitsgruppe Steuerbefreiung der Schweizerischen Steuerkonferenz, einer Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden, am 18.1.2008 zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen *Praxishinweise* über die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, und über die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen veröffentlicht.<sup>13</sup> Der genaue Stellenwert dieser Praxishinweise wird sich noch zeigen müssen. Immerhin finden sich bei den einzelnen Fallgruppen, die in diesen Hinweisen besprochen werden, verschiedentlich interessante und zum Teil recht konkrete Hinweise zum Erfordernis der Offenheit des Destinatär-

kreises. So soll etwa eine Kindertagesstätte, um steuerbefreit zu sein, Kinder ohne Unterschied bezüglich Rasse, Nationalität, Sprache, Religion, Geschlecht, sozialer Herkunft oder Unternehmenszugehörigkeit aufnehmen müssen; unzulässig wäre – immer nach diesen Praxishinweisen – eine Beschränkung auf Kinder einer Gemeinde (sic!) oder eines einzigen Quartiers oder bei von Unternehmen gegründeten Tagesstätten auf die Kinder des Personals.<sup>14</sup>

### III. Das Kriterium des offenen Destinatärkreises in der schweizerischen Steuerrechtslehre

Die schweizerische Steuerrechtslehre schließt sich im Wesentlichen der Umschreibung des Kriteriums des offenen Destinatärkreises im Kreisschreiben Nr. 12 an. Ergänzend und konkretisierend wird etwa ausgeführt, es sei nicht gemeinnützigkeitsschädlich, wenn jemand als Destinatär bestimmte objektive Voraussetzungen erfüllen müsse, solange der Kreis der potentiellen Anwärter offen bzw. nicht zu klein sei.<sup>15</sup> Die Beschränkung auf einen vordefinierten, begrenzten Destinatärkreis sei in vielen Fällen aus verschiedenen Gründen (finanzielle, materielle oder personelle

8 Eine Druckversion dieses Kreisschreibens findet sich z.B. im Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) Band 63, S. 130 ff.

9 Dazu bereits *Th. Koller* (Fn. 2), S. 443 f.; *ders.*, Der steuerbefreite Verein im schweizerischen Recht – eine „unmögliche“ Rechtsform?, in: Kohl/Kübler/Ott/Schmidt (Hrsg.), Zwischen Markt und Staat, Gedächtnisschrift für W. Rainer Walz, 2008, S. 353 ff., 356.

10 Besonders einlässlich zu diesem Kriterium *Th. Koller*, Der steuerbefreite Verein (Fn. 9), S. 353 ff.

11 KS Nr. 12 (Fn. 8), Ziff. II. 2. lit. b, c und d sowie Ziff. II. 3. lit. a und b. Einlässlich zum Ganzen *Th. Koller* (Fn. 2), S. 450 ff., und *ders.*, Stiftungen und Steuern, in: Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, 2001, S. 39 ff., 60 ff. Aus der neueren schweizerischen Standardliteratur zum Steuerrecht seien hier im Sinne einer Auswahl nur etwa erwähnt: *Zigerlig/Jud*, Art. 33a Rn. 1 ff., in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (im folgenden: DBG) Art. 1-82, 2. Aufl. 2008; *DBG/Greter*, Art. 56 Rn. 23 ff.; *DBG/Brülisauer/Helbing*, Art. 59 Rn. 11 ff.; *Noël*, Art. 33a Rn. 1 ff., in: Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008 (im folgenden LIFD); *LIFD/Urech*, Art. 56 Rn. 52 ff.; *LIFD/Danon*, Art. 59 Rn. 15 ff.

12 KS Nr. 12 (Fn. 8), Ziff. II. 3. lit. a in fine.

13 Siehe zu diesen Praxishinweisen etwa *Imthurn*, Die Praxis der Steuerbefreiung bei privatrechtlich organisierten juristischen Personen mit öffentlichem Zweck, *Steuer Revue* (StR) 2008, S. 760 ff. *Stählin/Nyffenegger*, Steuerbefreiung juristischer Personen mit öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken – Schweizerische Steuerkonferenz publiziert Praxishinweise, *Der Schweizer Treuhänder* (ST) 2008, S. 235 ff., *Th. Koller*, Schweizerisches Gemeinnützigkeitsrecht – Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen, *BLS Non Profit Law News* 4/2008, S. 22.

14 Siehe Ziff. 4 II. E. der Praxishinweise (Fn. 13). Anders soll es sich demgegenüber mit Kinderkrippen von Universitäten verhalten (a.a.O. in fine).

15 *Locher*, Kommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), II. Teil, 2004, Art. 56 Rn. 87; ähnlich *Trümper*, Die Gemeinnützigkeit im Recht der direkten Bundessteuer, der Staats- sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern, Diss. Zürich 1987, S. 86 („eine nicht zum voraus bestimmte Zahl von Personen“); *Th. Koller*, Stiftungen und Steuern (Fn. 11), S. 74; *ders.* (Fn. 2), S. 453.

Kapazität, territoriale Ausrichtung usw.) unumgänglich.<sup>16</sup> Die Tätigkeit einer Institution könne im Allgemeinen nicht der gesamten Bevölkerung zukommen, müsse aber zugunsten eines unbestimmten Teils der Bevölkerung („une partie indéterminée de la population“) ausgerichtet sein, also einen offenen Kreis potentieller Destinatäre anvisieren.<sup>17</sup> Eine (zulässige) Beschränkung des Destinatärkreises könne sich aus der Natur der Sache (z.B. Hilfe für Arme und Kranke) oder wegen der beschränkten Mittel der Institution (z.B. auf einen bestimmten geographischen Kreis) ergeben.<sup>18</sup> Eine Einschränkung sei insoweit gestattet und oft auch notwendig, als sich dies aus der Umschreibung des statutarischen Zwecks ergebe.<sup>19</sup> Habe aber nur ein im Voraus beschränkter enger Kreis von Personen Zugang zur gemeinnützigen Tätigkeit, sei eine Steuerbefreiung nicht möglich.<sup>20</sup> Beschränkungen des Destinatärkreises in *objektiver Hinsicht* sind somit – darüber herrscht Einigkeit – grundsätzlich möglich.<sup>21</sup> Gewisse Beschränkungen in *subjektiver Hinsicht* dagegen – etwa auf eine Familie, das Personal eines Unternehmens, die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufes,<sup>22</sup> auf die Mitglieder der betreffenden juristischen Person selbst<sup>23</sup> etc. – werden allgemein als gemeinnützigkeitsschädlich bezeichnet. Vereinzelt wird geltend gemacht, es sei angebracht, den Begriff des „Allgemeininteresses“ eher extensiv auszulegen, da es im Interesse der Allgemeinheit liege, dass auch Interessen von Minderheiten berücksichtigt und gefördert werden. Allerdings sei eine Beschränkung des Destinatärkreises nur insoweit möglich, als die Allgemeinheit zumindest noch ein mittelbares Interesse an der Tätigkeit habe.<sup>24</sup>

Insgesamt sind die Ausführungen in der schweizerischen Steuerrechtslehre zur Frage der hinreichenden Offenheit des Destinatärkreises in der Regel eher knapp und wenig konkret. Dies mag damit zusammenhängen, dass das Kriterium des offenen Destinatärkreises in der Lehre zum Teil als „zu wenig griffig“ aufgefasst wird.<sup>25</sup> Eine gewisse Berechtigung ist dieser Auffassung nicht abzusprechen, hatte sich doch die höchstrichterliche Rechtsprechung in der Schweiz bis vor kurzem nur vereinzelt – und dann oft in eindeutigen Fällen<sup>26</sup> – zu diesem Problem auszusprechen. Damit fehlten auch der Steuerrechtslehre bisher genügend konkrete Anhaltspunkte, um sich mit diesem Kriterium detailliert auseinandersetzen zu können.

#### IV. Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Kriterium des offenen Destinatärkreises

Dies hat sich nun – von der Lehre noch weitgehend unbenutzt – geändert. Das Schweizerische Bundesgericht hatte in den letzten zwei Jahren nach einer Phase relativer Ruhe im gesamten Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts mehrmals Gelegenheit, zum Kriterium des offenen Destinatärkreises bzw. genau besehen zur *Gemeinnützigkeitsschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises* Stellung zu nehmen.<sup>27</sup> Die augenfällige Häufung entsprechender höchstrichterlicher Urteile ist (jedenfalls für schweizerische Verhältnisse) bemerkenswert. Es lohnt sich daher, einen Blick auf diese Entscheide zu werfen.

#### 1. Der (scheinbar) eindeutige Fall: Ein einziger Destinatär („Sekten-Fall“)

In seinem Entscheid 2C\_664/2007 vom 6.3.2008 hatte das Bundesgericht den Fall einer „philanthropischen“ Stiftung mit Sitz in Genf zu beurteilen, die in den Jahren 2002 bis 2004 alle ihre Leistungen ausschließlich einem Verein ebenfalls mit Sitz in Genf zukommen ließ, der die entsprechenden Mittel seinerseits an eine weitere Stiftung, einen anderen Verein sowie an Organisationen auf den Philippinen und in Rumänien weiterleitete, die ebenfalls im humanitären Bereich tätig waren.<sup>28</sup> Das Bundesgericht erachtete zwar die statutarischen Ziele der Beschwerdeführerin („des activités à caractère caritatif et humanitaire“) als gemeinnützig, sprach ihr aber die Steuerbefreiung ab, weil sie freiwillig („volontairement“) einen einzigen Destinatär direkt begünstigt habe.<sup>29</sup> Unter Berufung auf die Lehre und das KS Nr. 12 führte das Bundesgericht dazu aus, Gemeinnützigkeit verlange einen „unbegrenzten“ Destinatärkreis („un cercle de destinataires illimité“). Zwar dürfe die Zahl der Destinatäre begrenzt sein, *aber der Kreis potentiell Begünstigter müsse unbegrenzt sein*. Die Abgrenzung habe *nach objektiven und nicht nach subjektiven Kriterien zu erfolgen*; dabei müsse verhindert werden, dass Interessengruppen bevorzugt würden, die nicht im Allgemeininteresse tätig seien.<sup>30</sup>

16 DBG/Greter (Fn. 11), Art. 56 Rn. 30; ähnlich: *Mettrau*, L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, Diss. Lausanne 1992, S. 116.

17 LIFD/Urech (Fn. 11), Art. 56 Rn. 64; *Mettrau* (Fn. 16), S. 118.

18 LIFD/Urech (Fn. 11), Art. 56 Rn. 65 f.; *Mettrau* (Fn. 16), S. 116 ff. 19 *Trümpy* (Fn. 15), S. 85.

20 *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage 2009, Art. 56 Rn. 75.

21 Dazu etwa LIFD/Urech (Fn. 11), Art. 56 Rn. 66 („limitation objective“); *Locher* (Fn. 15), Art. 56 Rn. 87; ähnlich *Mettrau* (Fn. 16), S. 118; *Reich*, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) Band 58, S. 466 ff., 469; *Fleiner-Gerster/Maissen*, Die Steuerbefreiung von Stiftungen, 2. Aufl. 1992, Kommentar S. 38; *Häfliger*, Zum steuerrechtlichen Begriff der Wohltätigkeit und Gemeinnützigkeit, in: FS 500 Jahre Solothurn im Bund, 1981, S. 307 ff., 312.

22 LIFD/Urech (Fn. 11), Art. 56 Rn. 65; ähnlich *Reich* (Fn. 21), S. 469; *Häfliger* (Fn. 21), S. 312; *Graf*, Steuerbefreiung von Sportvereinigungen, Diss. Zürich 1992, S. 52.

23 *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter* (Fn. 20), Art. 56 Rn. 75.

24 *Häfliger* (Fn. 21), S. 311.

25 DBG/Greter (Fn. 11), Art. 56 Rn. 30.

26 Vgl. als krassen Fall (allerdings aus dem Recht der Personalvorsorge) das Urteil des Bundesgerichts vom 10.4.1987 i.S. Personalvorsorgestiftung der Firma T.K. AG, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) Band 58, S. 39 ff. (faktischer Alleinstatutär), und dazu *Th. Koller*, Stiftungen und Steuern (Fn. 11), S. 74.

27 Die im Folgenden erwähnten Bundesgerichtsentscheide sind alle nicht amtlich publiziert. Sie sind jedoch auf der [Datenbank des Schweizerischen Bundesgerichts](#) unter der Rubrik „Rechtsprechung/Weitere Urteile ab 2000“ abrufbar. Dazu ist in der Suchmaske die jeweilige Aktennummer einzugeben.

28 So ausdrücklich der Sachverhalt (lit. A) im Urteil 2C\_664/2007 vom 6.3.2008.

29 A.a.O., Erwägung 3.3.

30 A.a.O., Erwägung 3.2.

Auf den ersten Blick scheint dieses Urteil absolut zutreffend zu sein. Wer während längerer Zeit faktisch nur eine einzige Person (hier einen Verein) begünstigt, wird dem Kriterium der Offenheit des Destinatärkreises offensichtlich nicht gerecht. Bei näherem Hinsehen ergeben sich allerdings gewisse Zweifel. Das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht kennt soweit ersichtlich *kein Unmittelbarkeitsgebot*, d.h. eine steuerbefreite Organisation darf ihre Mittel grundsätzlich an andere gemeinnützige Organisationen weiterleiten.<sup>31</sup> Trifft dies aber zu, so wäre im Grunde nicht einzusehen, weshalb die die Steuerbefreiung anstrebende Organisation ihre Leistungen mehreren und nicht bloß einer „Unterorganisation“ zukommen lassen muss. Maßgebend sollte eigentlich nur sein, ob am Schluss einer Organisationskette gemeinnützige Zwecke gegenüber einem hinreichend offenen Destinatärkreis tatsächlich verwirklicht werden (wobei selbstverständlich sämtliche Organisationen in der Kette alle Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllen müssten). In casu finden sich immerhin gewisse Anhaltspunkte dafür, dass möglicherweise eine solche Organisationskette hätte vorliegen können.

Organisationsketten, die sich als gemeinnützig ausgeben, sind allerdings – vor allem wenn sie grenzüberschreitend tätig sind – aus praktischen Gründen außerordentlich heikel. Vielfach sind sie *intransparent*, d.h. es lässt sich oft nicht mit genügender Sicherheit feststellen, ob letztlich wirklich gemeinnützige Zwecke verfolgt werden oder ob die Kette nur der Verschleierung dient.<sup>32</sup> Gerade der hier diskutierte Fall scheint so zu liegen. Die zuständigen Genfer Instanzen haben die Steuerbefreiung unter anderem auch deshalb verweigert, weil sie den Verein, dem die Beschwerdeführerin ihre Leistungen zukommen ließ, als „humanitäres Fenster“ einer bestimmten Organisation qualifizierte, deren „sektiererisches Treiben“ durch zahlreiche Quellen bestätigt sei („... constitue la vitrine humanitaire de Z., dont les dérivés sectaires étaient confirmés par de nombreuses sources“).<sup>33</sup> Andeutungsweise lässt das Bundesgericht durchblicken, dass die „bekehrerischen“ Bestrebungen der von der Beschwerdeführerin Bedachten zu Gunsten sektiererischer Organisationen („un caractère prosélytique en faveur d’organisations sectaires“) letztlich der *Selbsthilfe* („assistance mutuelle“) bzw. der *Unterstützung von Interessengruppen* gleichkäme, was die Gemeinnützigkeit (ebenfalls) ausschließen würde.<sup>34</sup> Auch diese beiläufige Erwägung des Bundesgerichts betrifft die Frage der fehlenden Offenheit des Destinatärkreises, hat aber mit der im Zentrum des Urteils stehenden Problematik, dass die Begünstigung nur einer Person die Gemeinnützigkeit ausschließe, nichts zu tun.

## 2. Die Förderung eines (einzelnen) Berufsstandes („Berufsbildungsstiftung“)

Selbsthilfe schließt – wie das Bundesgericht im vorstehend diskutierten Urteil zutreffend ausführt – nach ständiger Rechtsprechung Gemeinnützigkeit aus. Noch deutlicher kommen die Gemeinnützigkeitsschädlichkeit der Selbsthilfe im Urteil 2C\_592/2008 vom 2.2.2009 zum Ausdruck. Die Beschwerde führende Berufsbildungsstiftung bezweckt die Förderung des Aus- und Weiterbildungswesens im Sattler-, Reiseartikel-, Karosseriesattler-, Tapezierer-,

Bodenleger-, Innenausstatter- und Möbeldetailhandelsgerber sowie in weiteren branchenverwandten Berufen auf dem Gebiet der Schweizerischen Eidgenossenschaft und des Fürstentums Liechtenstein. Seit Jahren überwies die Stiftung rund zwei Drittel ihrer Erträge dem Stifterverband mit dem Vermerk „Unterstützung Berufsbildung“. Ob die jeweiligen „Berufsbildungsstiftungs-Beiträge“ vom Stifterverband effektiv diesem Zweck zugeführt wurden, war aber nicht klar, da der Verband nicht steuerbefreit ist und keiner aufsichtsrechtlichen Kontrolle unterliegt.<sup>35</sup>

Ebenso wie die Vorinstanzen lehnte auch das Bundesgericht die Steuerbefreiung ab. Zur Begründung führte es (unter Berufung auf das KS Nr. 12) aus, ein allzu enger Destinatärkreis, z.B. die Begrenzung auf den Kreis einer Familie, die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufes, schließe die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aus. In casu fehle es an einer genügenden Offenheit des Destinatärkreises, weil die Beschwerdeführerin in den letzten Jahren nur einen *einzigsten Destinatär*, nämlich den Stifterverband, berücksichtigt habe. Selbst wenn der Destinatärkreis der Beschwerdeführerin im Zweckartikel ihrer Statuten recht weit gefasst sei, existiere hier faktisch nur ein „Alleindestinatär“. Die Beschwerdeführerin sei im Grunde nichts anderes als ein *Finanzierungsinstrument für die Ausbildungstätigkeiten* des Verbandes. Aber auch wenn eine „integrierte Betrachtungsweise“ zulässig wäre (d.h. wenn die Tätigkeiten des Stifterverbandes im Ausbildungsbereich der Stiftung zugerechnet würden), würde sich der Destinatärkreis der Beschwerdeführerin auf *wenige Berufszweige* erstrecken, so dass er selbst aus dieser Optik als zu eng bezeichnet werden müsste.<sup>36</sup> Ergänzend führte das Bundesgericht schließlich noch aus, dass die Beschwerdeführerin mit der Unterstützung des Stifterverbandes in Aus- und Weiterbildungsbelangen vorab *Selbsthilfeszwecke* des Verbandes verfolge.<sup>37</sup>

In diesem Fall hätte es an sich genügt, die Steuerbefreiung mit dem formalen Argument des „Alleindestinatärs“ zu verweigern. Anders als im zuerst diskutierten „Sekten-Fall“ bietet der Aspekt der Organisationskette hier keine Probleme, da der Destinatär nicht steuerbefreit ist und die Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei ihm als reinem Berufsverband offenkundig nicht erfüllt. Zu Recht lehnt das Bundesgericht in diesem Zusammenhang die von der Stiftung monierte „integrierte Betrachtungsweise“ ab, mit welcher die Tätigkeiten des Berufsverbandes der Stiftung zugerechnet worden wären. Dass das Bundesgericht darüber hinaus aber auch „materiell“ argumentiert, ist für das Gemeinnützigkeitsrecht von zentraler Bedeutung: Die Förderung der Aus- und Weiterbildung weniger Berufszweige

31 Th. Koller (Fn. 2), S. 461.

32 In Ziff. 5 der Praxishinweise (Fn. 13) finden sich detaillierte Ausführungen über die Steuerbefreiung von Institutionen mit gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung bei Tätigkeit im Ausland. Dabei wird verschiedentlich betont, wie groß die Gefahr von Missbräuchen, wie schwer die Kontrolle und wie wichtig die Forderung nach höchster Transparenz sei.

33 A.a.O., Sachverhalt lit. B.

34 A.a.O., Erwägung 3.4.

35 Urt. v. 2.2.2009 – 2C\_592/2008, Erwägung 3.

36 A.a.O., Erwägung 4.1 und 4.2 (Hervorhebungen von mir).

37 A.a.O., Erwägung 4.3.

über einen Berufsverband hat Selbsthilfecharakter und genügt dem Erfordernis der hinreichenden Offenheit des Destinatärkreises nicht.<sup>38</sup>

Überinterpretieren darf man dieses höchstrichterliche Urteil allerdings nicht. Die besondere Gemengelage des konkreten Falles – formal begünstigt wurde von der Stiftung nur der Stifterverband, die Mittel wurden nur für die Förderung weniger Berufszweige verwendet und die behauptete Mittelverwendung war nicht einmal hinreichend nachgewiesen – dürfte den Entscheid maßgebend beeinflusst haben. Bei etwas anders gelagerten Fällen im Bildungsbereich kommt eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit selbst bei einer sehr konkreten Destinatärumschreibung durchaus in Betracht. So werden z.B. Stiftungen, die von natürlichen Personen auf ihr Ableben hin errichtet werden und die Förderung bestimmter Studierender (etwa der Rechtswissenschaft und der Medizin an der Universität Bern) bezwecken, in der Praxis als gemeinnützig anerkannt.<sup>39</sup> Das sollte eigentlich mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts in Einklang zu bringen sein. *Denn das Bundesgericht verkennt keineswegs, dass sowohl die Grundausbildung als auch die Weiterbildung das Gemeinwohl fördern,*<sup>40</sup> aber eben nur, wenn keine Selbsthilfefzwecke verfolgt werden; und solche liegen nicht vor, wenn Außenstehende auf den Todesfall hin eine Stiftung zu Gunsten von Schülern oder Studierenden einer bestimmten Ausbildungsrichtung errichten. Problematisch könnte in solchen Fällen nur die Enge des Destinatärkreises sein. Ob aber als Destinatäre die Lehrlinge des Sattlergewerbes in der ganzen Schweiz oder Studierende zweier bestimmter (wenn auch nicht kleiner) Fakultäten einer Universität genannt werden, macht im Grunde, was die „Weite“ des Destinatärkreises betrifft, keinen großen Unterschied. Nach meinem Dafürhalten sollte daher die Beschränkung des Destinatärkreises auf Angehörige weniger Berufszweige oder Studienrichtungen (oder gar auf Angehörige nur eines Ausbildungszweiges) nicht gemeinnützigkeitsschädlich sein, sofern die Zahl potentiell Begünstigter nicht sehr klein ist. Aus dem hier diskutierten höchstrichterlichen Urteil wird man – so bleibt zu hoffen – nichts Gegenteiliges ableiten zu müssen.

### 3. Die Unterstützung von Angehörigen einer bestimmten Konfession, in deren Dienst sie tätig sind („Fall der selbständigen frommen Stiftung des kanonischen Rechts“)

Beschwerdeführerin im Fall, den das Bundesgericht mit Entscheid 2C\_220/2008 vom 9.9.2008 beurteilte, war eine kirchliche Stiftung gemäß Art. 87 ZGB<sup>41</sup>, die vom zuständigen Bischof gleichzeitig als „selbständige fromme Stiftung“ im Sinne des kanonischen Rechts anerkannt ist. Sie bezweckt die Hilfeleistung an Priester und alle gottgeweihten Personen, namentlich Seelsorger, Hilfspriester, Spiritualen, Diakone, Ordensfrauen und Ordensmänner, die einen Dienst oder eine Aufgabe innerhalb der römisch-katholischen Kirche des Bistums A. erfüllen oder erfüllt haben, sowie an jene Personen, die vollamtlich oder in Teilzeit eine bedeutende Tätigkeit im Dienste der katholischen Kirche ausüben oder ausgeübt haben, namentlich Pfarrhaushälterinnen, andere Helfer und Helferinnen der Diakonie der Kirche, Seminaristen u.a.m. Die von der Stif-

tung erbrachten Hilfeleistungen bestehen zur Hauptsache in der Bereitstellung einer Wohnung im Falle von Alter, Gebrechlichkeit, Invalidität, Erholungsbedürftigkeit etc. Zum Vermögen der Stiftung gehören verschiedene Heime, darunter auch Alters- und Pflegeheime.

Sowohl die Eidgenössische Steuerverwaltung als auch das Bundesgericht lehnten in diesem (mehrwertsteuerrechtlichen) Fall die Steuerbefreiung unter Berufung auf die fehlende Offenheit des Destinatärkreises ab. Das Bundesgericht führte dazu aus, eine Stiftung, die ihre Leistungen gemäß ihren Statuten *nur Angehörigen einer bestimmten Konfession, in deren Dienst sie tätig sind*, zu erbringen habe, könne grundsätzlich nicht als gemeinnützig bezeichnet werden. Ein Interesse der Allgemeinheit daran, dass der Destinatärkreis auf diese Personen bzw. Personengruppe beschränkt werde, sei nicht zu erkennen. Vielmehr gehe es um die Förderung eines Anliegens, das die Kirche selbst betreffe.<sup>42</sup>

Im Kern enthalten auch diese Erwägungen Anklänge an die *Selbsthilfeproblematik*. Der Tendenz nach würden sie so mit den entsprechenden Ausführungen in den Praxishinweisen übereinstimmen. Denn steuerbefreiungsschädliche Selbsthilfefzwecke sollen nach diesen Praxishinweisen vorliegen, *wenn der Heimbetrieb den Interessen von Mitgliedern der Trägerorganisation dient* (z.B. wenn diese zu Vorzugsbedingungen Zugang zu den Leistungen des Alters- und Pflegeheims haben).<sup>43</sup> Handelt es sich bei der Trägerorganisation um eine Stiftung, kann dies allerdings nicht wörtlich verstanden werden, weil die Stiftung keine Mitglieder hat. In einem solchen Fall wäre eigentlich zu prüfen, ob (wie z.B. im vorher besprochenen „Berufsbildungsstiftungs-Fall“) hinter der Stiftung eine weitere Trägerorganisation steht, deren Mitglieder von der Stiftung begünstigt werden. In casu scheint aber gerade dies nicht zutreffen, ist die Stiftung doch offenbar nicht von der römisch-katholischen Kirche oder einer ihrer Untereinrichtungen errichtet worden, sondern von einem (im Urteil allerdings nicht näher bezeichneten) Stifter, auf dessen wirklichen Willen sich die Beschwerdeführerin im Prozess berief.<sup>44</sup> Dann aber ist das Urteil rigide: Wer als Privatperson eine Stiftung errichtet, welche die Führung von Alters- und Pflegeheimen ausschließlich für Priester und Ordensleute einer bestimmten Konfession bezweckt, handelt gemäß Bundesgericht nicht gemeinnützig (auch wenn die Zahl der potentiell Begünstigten recht hoch ist!). Das Kriterium der hinreichenden Offenheit des Destinatärkreises wird damit außerordentlich eng gefasst. Gleichzeitig scheint sich hier – ohne dass das Bundesgericht dies ausdrücklich sagt – eine bedeutsame Praxisänderung abzuzeichnen: Im Jahre 1961 stellte sich das Bundesgericht

38 Zur ähnlich gelagerten Problematik des gemeinnützigkeitsschädlichen Selbsthilfefzwecks bei Privatschulen siehe Ziff. 2. V. der Praxishinweise (Fn. 13).

39 Ich selber bin z.B. als Vertreter der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bern Mitglied des Stiftungsrates einer solchen steuerbefreiten Stiftung.

40 UrT. v. 2.2.2009 – 2C\_592/2008, Erwägung 4.2 (unter Hinweis auf DBG/Greter (Fn. 11), Art. 56 Rn. 25).

41 Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907 (SR 210).

42 UrT. v. 9.9.2008 – 2C\_220/2008, Erwägung 3.

43 Ziff. 3. III. der Praxishinweise (Fn. 13).

44 UrT. v. 9.9.2008 – 2C\_220/2008, Erwägung 4.

noch ausdrücklich auf den Standpunkt, *die Beschränkung des Destinatärkreises nach religiösen Kriterien stehe nach der in der Schweiz herrschenden Auffassung der Gemeinnützigkeit nicht entgegen, auf alle Fälle soweit es sich um Angehörige einer Landeskirche handle.*<sup>45</sup> 47 Jahre später scheint das Bundesgericht nun einen deutlichen Schritt in Richtung Säkularisierung im Steuerrecht gemacht zu haben. In der schweizerischen Steuerrechtslehre,<sup>46</sup> welche eine Abgrenzung des Destinatärkreises nach religiösen Kriterien bis anhin nicht als gemeinnützigkeitsschädlich erachtet hat, wurde ein solcher Weg nicht vorgezeichnet.

Bemerkenswert ist schliesslich, *dass die Stiftung von der direkten Bundessteuer wegen Gemeinnützigkeit befreit ist.* Das Bundesgericht hat der Beschwerdeführerin zwar konzedierte, dass der Begriff der Gemeinnützigkeit im Recht der Mehrwertsteuer und im Recht der direkten Bundessteuer grundsätzlich gleich auszulegen sei und dass die Befreiung von der direkten Bundessteuer ein Indiz für die Gemeinnützigkeit bilde. Die Mehrwertsteuerbehörden seien aber nicht an den Entscheid über die direkte Bundessteuer gebunden und hätten die Pflicht, die Frage der Gemeinnützigkeit selber zu prüfen.<sup>47</sup> Daraus wird man ableiten dürfen, dass das Bundesgericht die Befreiung der Stiftung von der direkten Bundessteuer wohl (ebenfalls) als nicht gesetzeskonform erachten würde, darüber aber nicht befinden konnte, weil diese Frage nicht Prozessgegenstand war.<sup>48</sup>

Nicht zur Diskussion stand im vorliegenden Fall eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung eines *öffentlichen Zwecks*. Der Betrieb von Alters- und Pflegeheimen kann einer öffentlichen Aufgabe entsprechen, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.<sup>49</sup>

#### 4. Der Grenzfall: Die Förderung der solothurnischen Wirtschaft („Fall der Stiftung der Baloise Bank SoBa“)

Die „Stiftung der Baloise Bank SoBa zur Förderung der solothurnischen Wirtschaft“ bezweckt, die solothurnische Wirtschaft zu fördern, indem sie Massnahmen zur Stärkung des solothurnischen Wirtschaftsraumes mit dem Ziel einer gedeihlichen, strukturell und regional ausgewogenen Wirtschaftsentwicklung initiiert und unterstützt. Zu diesem Zweck richtet sie den sogenannten „InnoPrix SoBa“ mit Preissummen von bis zu 25.000 SFr pro prämiertes Projekt aus.<sup>50</sup> Die zuständige Steuerbehörde des Kantons Solothurn gewährte der Stiftung – nicht weiter erstaunlich – bei der direkten Bundessteuer (ebenso wie bei der direkten Steuer des Kantons und der Gemeinde) Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger Tätigkeit. Dagegen wehrte sich die Eidgenössische Steuerverwaltung – ebenfalls nicht weiter verwunderlich – durch alle Instanzen; sie blieb damit allerdings – auch vor dem Bundesgericht – erfolglos.

Das Bundesgericht bezeichnete die umstrittene Steuerbefreiung als einen *Grenzfall*.<sup>51</sup> Zur Begründung führte es aus, je enger der Destinatärkreis definiert sei, desto eher rechtfertige es sich, an der Uneigennützigkeit zu zweifeln. Diese fehle praxisgemäß bei wirtschaftlichen oder beruflichen Vereinigungen, deren Interessen allein auf die Förderung jener des Berufsstandes oder eines oder mehrerer (beschränkter) Wirtschaftszweige gerichtet seien.<sup>52</sup> In casu diene die Stiftung zwar bis zu einem gewissen Grad

indirekt eigenen wirtschaftlichen Interessen der Stifterin – einer Bank (sic!) – mit Public Relations, Imageförderung, allfälliger Herstellung von Geschäftskontakten, Pflege von Kundenbeziehungen etc.<sup>53</sup> Bei der Vergabe des „InnoPrix SoBa“ gehe es aber nicht primär darum, das wirtschaftliche Fortkommen einzelner Personen oder Unternehmen zu fördern, sondern den Wirtschaftsstandort Solothurn im allgemeinen Interesse mittels finanzieller Anreize für innovative Projekte attraktiver zu gestalten und Arbeitsplätze zu schaffen bzw. zu erhalten sowie den Know-how-Transfer zwischen Forschung und technischer Applikation zu fördern. Die damit verbundenen wirtschaftlichen Vorteile für die einzelnen Unternehmer oder Fachhochschulen würden Mittel zum Zweck bilden und seien nicht eigentliches wirtschaftliches Ziel der Aktivitäten der Beschwerdegegnerin.<sup>54</sup> Die Tätigkeit der Beschwerdegegnerin erfolge altruistisch, da sie nicht nur Projekte aus dem engeren Gebiet des Kantons Solothurn (Herkunftsprinzip) oder von der Stiftung oder der Stifterin nahestehenden Unternehmen oder Forschungseinheiten fördere, sondern generell solche von Wettbewerbsteilnehmern, die dem Wirtschaftsraum Solothurn positive wirtschaftliche Impulse verleihen würden (Auswirkungsprinzip). Der Kreis der möglichen Destinatäre gehe über die „solothurnische Wirtschaft“ bzw. den „solothurnischen Wirtschaftsraum“ hinaus. Zwar bestehe zu Gunsten der Stifterin eine gewisse „imagefördernde Bekanntmachungsleistung“; diese sei indessen gegenüber der im Allgemeininteresse (regionale Innovationsförderung) liegenden Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung.<sup>55</sup>

In der Tat wird man dem Bundesgericht – gerade auch im Vergleich zu den vorher diskutierten Entscheiden – beipflichten müssen, dass es sich beim vorliegenden Fall

45 BGE 87 I 19 E. 4 S. 26. In casu ging es um den Betrieb eines Heimes für italienische Fremdarbeiter römisch-katholischer Konfession und deren Angehörige. Der um Steuerbefreiung nachsuchende Verein stellte im fraglichen Heim unter anderem auch 32 Wohnzimmer für Mädchen zur Verfügung. Dazu führte das Bundesgericht aus: „Ebenso leuchtet ein, dass für alleinstehende Mädchen in einem fremden Lande mit anderer Sprache ein erhöhtes Bedürfnis nach sittlich einwandfreien Wohnzimmern besteht, dem durch das normale, zurzeit ohnehin fast überall zu kleine Angebot nicht genügt wird.“ (BGE 87 I 19 E. 4 S. 28); der sittliche Schutz römisch-katholischer Italienerinnen wurde seinerzeit als im Allgemeininteresse liegend erachtet. Interessant wäre nun zu wissen, ob heute nach dem hier besprochenen Urteil der sittliche Schutz z.B. von Muslimen anders gewertet würde.

46 Dazu vorn Ziff. III.

47 A.a.O., Erwägung 5.1.

48 Die Befreiung von der direkten Bundessteuer wird nicht von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, sondern von der kantonalen Steuerverwaltung desjenigen Kantons, in dem die Stiftung ihren Sitz hat, verfügt. Ob diese Steuerbefreiung im Nachgang zum hier diskutierten Bundesgerichtsurteil von der zuständigen Steuerverwaltung überprüft wurde, entzieht sich meiner Kenntnis.

49 Vgl. dazu etwa KS Nr. 12 (Fn. 8) Ziff. II. 4. sowie Praxishinweise (Fn. 13) Ziff. 3. II.; *Imthurn* (Fn. 13), S. 766; *DBG/Greter* (Fn. 11), Art. 56 N 35 ff.; *LIFD/Urech* (Fn. 11), Art. 56 N 80 ff.

50 Urte. v. 11.6.2008 – 2A.42/2007, lit. A des Sachverhalts.

51 A.a.O., Erwägung 3 (Ingress).

52 A.a.O., Erwägung 2.1.

53 A.a.O., Erwägung 3.1.

54 A.a.O., Erwägung 3.2.1.

55 A.a.O., Erwägung 3.2.3.

nicht um einen klaren Fall von Gemeinnützigkeit handelt, sondern – wenn überhaupt – um einen Grenzfall. Auf den ersten Blick unproblematisch erscheint der Fall unter dem Gesichtspunkt der Offenheit des Destinatärkreises. *Denn weiter gefasst könnte der Destinatärkreis gar nicht sein: Jedermann (woher auch immer er stammt), der dem solothurnischen Wirtschaftsraum positive Impulse verleiht, kommt als potentiell Begünstigter in Betracht. Heikel sind in casu allerdings die enge Verbindung der Stiftung zur Stifterin und vor allem die Werbeeffekte zugunsten der Stifterin, die mit der Tätigkeit der Stiftung verbunden sind. Bei genauerer Betrachtung könnte der Fall aber auch unter dem Gesichtspunkt der Offenheit des Destinatärkreises problematisch sein. Direkt profitieren von den Leistungen der Stiftung zwar die Urheber und Urheberinnen der prämierten Projekte, indirekt aber (nur) die Angehörigen des Wirtschaftsraumes Solothurn, also eines begrenzten geographischen Gebiets. Eine gewisse Nähe zur Selbsthilfe ist somit (auch hier) nicht ganz von der Hand zu weisen.*

Insgesamt ist nach meinem Dafürhalten jedenfalls mehr als fraglich, ob die Stiftung wirklich das Kriterium der Uneigennützigkeit erfüllt.<sup>56</sup>

## V. Fazit

Die skizzierten höchstrichterlichen Urteile zeigen einen deutlichen Trend auf: Das Schweizerische Bundesgericht ist in neuerer Zeit bei der Annahme einer zur Steuerbefreiung berechtigenden Gemeinnützigkeit äußerst zurückhaltend.<sup>57</sup> *Insbesondere das Kriterium der hinreichenden Offenheit des Destinatärkreises wird relativ streng gehandhabt.* Die Einschränkung des Kreises potentiell Begünstigter auf Angehörige einer Sekte, auf Mitglieder eines Berufsstandes oder auf Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen einer (Landes)Kirche gilt als zu eng und soll daher gemeinnützigkeitsschädlich sein. Besonders kritisch wird die Frage des Destinatärkreises, wenn die Umschreibung der Begünstigten die Verfolgung von *Selbsthilfzwecken* auch nur in Anklängen suggeriert. Das ist je nach den Umständen nicht unproblematisch. Im „Sekten-Fall“ und im Fall der Berufsbildungsstiftung lagen die Selbsthilfzwecke *aufgrund der gesamten Organisation, in welche die fraglichen Stiftungen eingebunden waren, auf der Hand.* Anders dürfte es sich damit aber im Fall der kirchlichen Stiftung gehandelt haben, hatte doch nicht die Kirche selbst, sondern ein (im Urteil nicht näher bezeichneter) Stifter Vermögen für die Alters- und Invalidenvorsorge von Geistlichen etc. zur Verfügung gestellt. Indem das Bundesgericht auch hier (recht rigide) von einem zu engen Destinatärkreis ausging und ausführte, es sei kein Interesse der

Allgemeinheit daran zu erkennen, dass der Destinatärkreis auf diese Personengruppe beschränkt werde, konnte es aber wenigstens den Vorwurf vermeiden, eine kirchliche Stiftung günstiger behandelt zu haben als eine Stiftung aus dem Umfeld einer Sekte.

Das Urteil im Fall der „Stiftung der Baloise Bank SoBa zur Förderung der solothurnischen Wirtschaft“ steht zu den anderen drei Entscheiden, insbesondere zum Fall der kirchlichen Stiftung, der Tendenz nach in einem gewissen Gegensatz. Die Unterstützung von Projekten zur Förderung der Wirtschaft einer bestimmten Region soll gemeinnützig sein, das Führen von Alters- und Pflegeheimen für Priester, Ordensleute, Pfarrköchinnen etc. aber nicht? Dass das Bundesgericht den Solothurner Fall als Grenzfall bezeichnet, ist ein schwacher Trost. Ein gewisses Unbehagen bleibt, wenn die höchstrichterliche Rechtsprechung im Gemeinnützigkeitsrecht die Förderung wirtschaftlicher Anliegen steuerlich günstiger behandelt als die Vorsorge für alte und invalide Menschen (auch wenn es sich dabei „nur“ um Angehörige einer bestimmten Konfession handelt).

Positiv an der Sache ist demgegenüber ein anderer Umstand: Die zu beurteilenden Fälle haben dem Schweizerischen Bundesgericht die Möglichkeit gegeben, sich innerhalb eines kurzen Zeitraums mehrfach näher zur Gemeinnützigkeitsschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises zu äußern und so diesem Kriterium ein wenig konkretere Konturen zu verleihen. Damit ist nicht nur den Praktikern im schweizerischen Steuerrecht gedient. Auch der Steuerrechtslehre eröffnet sich so die Chance, sich mit der (eher restriktiven) Stoßrichtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Gemeinnützigkeitsrecht auseinanderzusetzen. Allerdings vermögen die skizzierten Urteile erst eine gewisse Tendenz aufzuzeigen. Weitere Konkretisierungen des Kriteriums des offenen Destinatärkreises sind über kurz oder lang unerlässlich.

<sup>56</sup> Es ist nicht ausgeschlossen, dass das Bundesgericht gegen­teilig entschieden hätte, wenn die Vorinstanz die Steuerbefreiung nicht gewährt hätte und so die Stiftung hätte Beschwerde führen müssen. Das Bundesgericht neigt in Steuerbefreiungs­sachen in Grenzfällen erfahrungsgemäß dazu, eher das Urteil der Vorinstanz zu bestätigen, als es aufzuheben (vgl. dazu als Beispiel bereits etwa BGE 113 Ib 7 [„Welttheatergesellschaft Einsiedeln“]).

<sup>57</sup> Diese Zurückhaltung hat auf der Ebene der Rechtsprechung (auch unterer Instanzen) in der Schweiz Tradition (vgl. dazu etwa die Fallbeispiele bei *Locher* (Fn. 15), Art. 56 N 92 f.). Die Praxis der Steuerbehörden dagegen dürfte – wie das oben besprochene Beispiel der kirchlichen Stiftung sehr schön illustriert – zum Teil großzügiger sein.

Prof. Dr. Silke Michalski\*/Christian Scherhag

## Wie viel Markt braucht eine Nonprofit-Organisation? Betriebswirtschaftliche Orientierung von gemeinnützigen Stiftungen und Vereinen

### I. Nonprofit-Organisationen und Märkte

Das Thema Marktorientierung von Nonprofit-Organisationen hat in den letzten Jahren stark an Bedeutung gewonnen.<sup>1</sup> Ausgangspunkt dieser Diskussion ist die Frage, welche Inhalte unter dem Begriff Marktorientierung für Nonprofit-Organisationen zu verstehen sind und inwiefern sich eine stärkere Marktorientierung positiv auf den Erfolg von Organisationen auswirkt. In der Nonprofit-Managementforschung ist hierzu bekannt, dass einerseits die spezifische Rechtsform (Stiftungen, Vereine) und andererseits auch die Wettbewerbsdynamik auf den jeweiligen Märkten (Spendenmarkt, Arbeitsmarkt) eine Rolle spielt. Abbildung 1 zeigt in diesem Zusammenhang zwei grundsätzliche Dimensionen der Marktorientierung von Nonprofit-Organisationen.

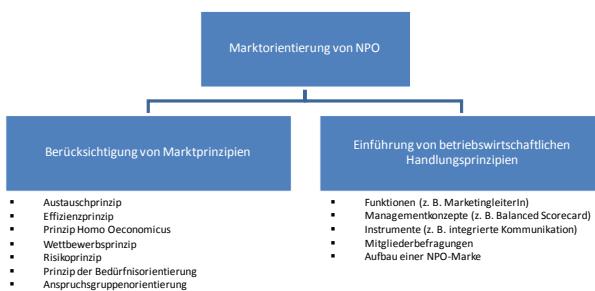


Abb. 1: Dimensionen der Marktorientierung von Nonprofit-Organisationen (Quelle: Helmig/Michalski 2008)

Eine Steigerung der Marktorientierung ist demnach festzustellen, wenn Nonprofit-Organisationen einerseits vermehrt verschiedene Marktprinzipien berücksichtigen. Zum Beispiel fordert das Prinzip der Anspruchsgruppenorientierung eine Ausrichtung der Aktivitäten an den Bedürfnissen der Anspruchsgruppen wie Spendern, Leistungsempfängern oder Mitgliedern.<sup>2</sup> Andererseits kann sich eine vermehrte Marktorientierung durch die Anwendung von betriebswirtschaftlichen Handlungsprinzipien, wie beispielsweise der Einführung von Managementkonzepten oder der Umsetzung von Kommunikationskampagnen, zeigen. Beispielsweise setzt die Felix Burda Stiftung zahlreiche Kommunikationsmaßnahmen wie die Verleihung des „Felix-Burda-Awards“ oder die Kommunikationskampagne „I feel good“ erfolgreich um.

Trotz dieser positiven Einzelbeispiele im Stiftungssektor stoßen die Begriffe Markt, Marktorientierung, Marketing und Wettbewerb bei zahlreichen Stiftungen und Vereinen auch heute noch unverändert auf Akzeptanzbarrieren. Ein Grund hierfür ist darin zu sehen, dass Nonprofit-Organisationen vor allem eine Innovationsfunktion zugesprochen wird, nach der die Gestaltung der Gesellschaft und nicht eine „Marktbearbeitung“ im Zentrum der Aktivitäten steht.<sup>3</sup> Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage nach

der Notwendigkeit einer konsequenten Analyse und Umsetzung marktorientierter Themen in Nonprofit-Organisationen.

### II. Notwendigkeit der Marktorientierung von Nonprofit-Organisationen

Abbildungen 2 und 3 zeigen Studienergebnisse,<sup>4</sup> die Beiträge zur Frage der Notwendigkeit einer Marktorientierung von Nonprofit-Organisationen leisten. Im Rahmen einer schriftlichen Befragung von 209 Geschäftsführenden von Stiftungen in der Schweiz auf die Frage, welche Stiftungsziele diese verfolgen, zeigte sich, dass 53,1% der Befragten die Zufriedenheit der Leistungsempfänger als sehr wichtiges Ziel einstufen. Ferner gaben 52,6% der Befragten an, dass die Inanspruchnahme der Leistungen durch die Zielgruppe ebenfalls von hoher Bedeutung ist. Die beiden Ergebnisse sind deshalb interessant, weil hier marktorientierte Ziele (Zufriedenheit und Zielgruppenorientierung) noch vor den typischen Zielsetzungen von Nonprofit-Organisationen, wie Transparenz oder Fundraising, rangieren.

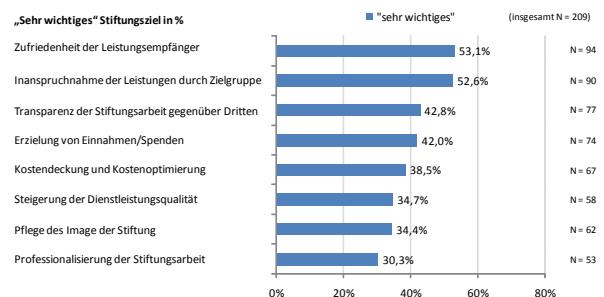


Abb. 2: Strategische Zielsetzungen von Stiftungen (Quelle: Michalski et al. 2008)

Insgesamt lässt sich aus den Studienergebnissen von Abbildung 2 schließen, dass grundsätzlich eine Notwendigkeit zur Marktorientierung von Stiftungen besteht.

\* Professur für BWL, insb. Management von Öffentlichen, Privaten und Nonprofit-Organisationen, Universität Hamburg

1 Helmig/Michalski, Wie viel Markt braucht eine Nonprofit-Organisation?, Die Unternehmung 2008, 309 ff.; Meyer, Wie viel Wettbewerb vertragen NPO?, Befunde zum Nutzen und Schaden von Wettbewerb im Dritten Sektor, in: Helmig/Purtschert/Schauer/Witt (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen und Märkte, 2007, S. 59 ff.

2 Bruhn, Marketing für Nonprofit-Organisationen, Grundlagen - Konzepte - Instrumente, 2005, S. 43 ff.

3 Anheier, Nonprofit Organizations, Theory, Management, Policy, 2005, S. 317.

4 Michalski/Beck/Lustenberger/Zumbühl, Zur betriebswirtschaftlichen Orientierung von gemeinnützigen Stiftungen, Ergebnisse einer explorativen empirischen Studie, ZöGU 2008, 4 ff.

Ferner zeigte die Erhebung, dass die Umsetzung der Stiftungsziele je nach betriebswirtschaftlicher Funktion stark unterschiedlich ausfällt. Während beispielsweise Finanz- und Controllingziele sehr gut umgesetzt sind, wurde hinsichtlich der Funktionen Strategisches Management und Marketing von Stiftungen ein Umsetzungsdefizit ermittelt. Abbildung 3 zeigt die Ergebnisse zur Umsetzung der Marktorientierung im Überblick.

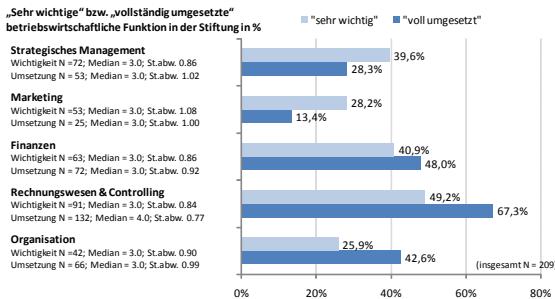


Abb. 3: Bedeutung und Umsetzung von betriebswirtschaftlichen Funktionen in gemeinnützigen Stiftungen in der Schweiz (Quelle: Michalski et al. 2008)

Die Diskrepanz zwischen Wichtigkeit und Umsetzung in diesen Bereichen kann dadurch erklärt werden, dass die Verantwortlichen häufig ehrenamtlich tätig sind und daher eine vollständige Umsetzung nicht bewältigt werden kann. Vor allem die Umsetzung von strategischen Aufgaben, wie der Festlegung einer Förderstrategie oder der Leitbildentwicklung, erfolgt noch nicht in dem gewünschten Maß. Insgesamt lässt sich somit festhalten, dass eine Marktorientierung von Nonprofit-Organisationen durchaus notwendig erscheint.

### III. Marktorientierung versus Gesellschaftliche Orientierung von NPO

Die bisherigen Ausführungen erwecken den Anschein, dass sowohl in der Nonprofit-Forschung als auch in der Praxis allgemein akzeptiert ist, dass das Konstrukt Marktorientierung auf Nonprofit-Organisationen angewendet werden kann und stärker berücksichtigt werden sollte. Grundsätzlich wird dieser Meinung auch zugestimmt, jedoch gleichzeitig die Forderung nach einem ausgeglichenen Verhältnis zwischen Markt- und gesellschaftlicher Orientierung (Societal Orientation) gestellt. In Abbildung 4 ist diese Forderung nochmals grafisch dargestellt.

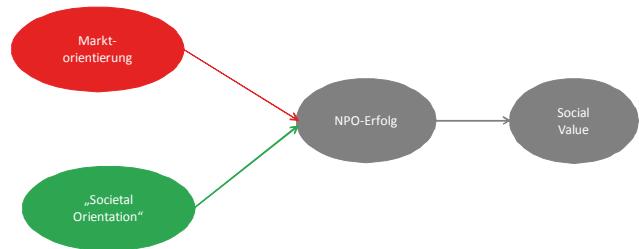


Abb. 4: Theoretischer Bezugsrahmen zur Führung von Nonprofit-Organisationen

Es wird deutlich, dass Führungskräfte in Nonprofit-Organisationen eine Entscheidung dahingehend treffen müssen, wie stark Markt- und/oder gesellschaftliche Orientierung für den Erfolg der Organisation verantwortlich sind. Insofern sind Analysen, Strategien und konkrete Maßnahmen in Bezug auf beide Bereiche erforderlich. Im Gegensatz zu gewinnorientierten Unternehmen, bei denen der Erfolg im Sinne von Profitabilität meist das Endziel der Wirkungskette darstellt, sind Nonprofit-Organisationen gefordert, sich intensiv mit den gesellschaftlichen Wirkungen der Geschäftstätigkeit auseinanderzusetzen und diese zu messen. Dies entspricht beispielsweise auch einer Forderung innerhalb des Neun-Punkte-Plans der VENRO-Transparenzinitiative, in der es heißt: „Wir wollen mehr Wirkung in der Arbeit der Hilfsorganisationen.“<sup>5</sup>

### IV. Fazit

Die vorangegangene Diskussion hat gezeigt, dass die Frage nach einer Marktorientierung von Nonprofit-Organisationen und vor allem nach ihrem Ausmaß durchaus kontrovers beantwortet werden kann. Im Ergebnis erscheint eine stärkere Marktorientierung von Nonprofit-Organisationen im Einklang mit der sozialen Orientierung grundsätzlich sinnvoll. Die Vorteile einer stärkeren Berücksichtigung von Marktprinzipien und betriebswirtschaftlichen Handlungsprinzipien können einen wesentlichen Beitrag zur Zielerreichung von Nonprofit-Organisationen leisten. In diesem Sinne wird mit dem Kurzbeitrag die Hoffnung verbunden, dass die Funktionsbereiche Strategisches Management und Marketing in Stiftungen und Vereinen stärker umgesetzt werden, jedoch bei gleichzeitig deutlichem Fokus auf der gesellschaftlichen Orientierung. Die Nonprofit-Forschung ist demnach aufgefordert, das Konstrukt „Societal Orientation“ zu operationalisieren sowie die Einflussstärke auf Erfolg und gesellschaftlichen Nutzen (Social Value) empirisch nachzuweisen.

5 [www.welthungerhilfe.de/transparenzinitiative.html](http://www.welthungerhilfe.de/transparenzinitiative.html) (Zugriff: 27.10.2009).

Prof. Dr. Anne Röthel\*/Kerstin Meyer, LL.B.\*\*

## Bringt die Pflichtteilsreform Vorteile für Stiftungen?

### I. Einleitung

Zum 1.1.2010 tritt das Gesetz zur Änderung des Erb- und Verjährungsrechts vom 24.9.2009<sup>1</sup> in Kraft. Ein Anlass der Reform war die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit der Pflichtteilsentziehungsgründe aus dem Jahr 2005<sup>2</sup>. Die Änderungen gelten für alle Erbfälle, die nach dem 1.1.2010 eintreten (Art. 229 § 23 Abs. 4 EGBGB n.F.). Für Erbfälle vor dem 1.1.2010 bleibt es beim bisherigen Rechtszustand.

Für Stiftungen bringt die Reform nur wenige Änderungen mit sich. Einer pflichtteilsrechtlichen Privilegierung von Stiftungen hatte die Bundesregierung bereits im Vorfeld der Reform eine Absage erteilt (unten II.). Auch die ursprünglich angedachte Einführung einer nachträglichen Anrechnungsbestimmung für Vorausempfänge (§ 2315 Abs. 1 S. 2 BGB-E) ist nicht Gesetz geworden (unten V.). Bedeutsam für Stiftungen sind aber die neu eingeführte ratierliche Abschmelzung von lebzeitigen Zuwendungen (§ 2325 Abs. 3 BGB n.F., unten III.) sowie das erweiterte Stundungsrecht (§ 2331 a BGB n.F., unten IV.).

### II. Kein Stiftungsprivileg

Eine pflichtteilsrechtliche Privilegierung von Stiftungen, etwa nach dem Vorschlag von *Hüttemann* und *Rawert*, ist nicht Gesetz geworden. Sie hatten vorgeschlagen, den Wert des Pflichtteils eines unterstellten weiteren Kindes zugunsten öffentlicher Zwecke pflichtteilsfrei zu stellen.<sup>3</sup> Die Bundesregierung hat dies aus zwei Gründen abgelehnt: Zum einen ließe sich der Kreis der begünstigten Adressaten nicht sinnvoll eingrenzen. Das einzig zur Verfügung stehende Kriterium sei die Anknüpfung an die förderungswürdigen gemeinnützigen Zwecke des Steuerrechts; diese seien jedoch zu weit gefasst. Zum anderen bedeute eine Privilegierung gemeinnütziger Organisationen eine Schwächung der Familie. Vielmehr werde den Stiftungen schon dadurch entgegengekommen, dass die gleitende Ausschlussfrist für Pflichtteilsergänzungsansprüche (unten III.) ein gewisses Maß an Planungssicherheit schaffe.<sup>4</sup>

### III. Ratierliche Abschmelzung von lebzeitigen Zuwendungen

Der Pflichtteilsberechtigte hat einen Anspruch auf Pflichtteilsergänzung, wenn der Erblasser zu Lebzeiten einem Dritten eine Schenkung gemacht hat (§ 2325 Abs. 1 BGB). Der Pflichtteilsberechtigte kann den Betrag verlangen, um den sich sein Pflichtteil erhöht, wenn die Schenkung dem Nachlass hinzugerechnet wird. Seit der Entscheidung des BGH zur „Stiftung Dresdner Frauenkirche“<sup>5</sup> ist geklärt, dass auch Zuwendungen an Stiftungen Pflichtteilsergänzungsansprüche auslösen können.<sup>6</sup> Als Schenkung im Sinne des § 2325 Abs. 1 BGB gilt seither auch jede endgültige unentgeltliche Zuwendung an eine gemeinnützige Stiftung, gleich ob sie als kapitalerhöhende *Zustiftung* oder als *Spende* zur

satzungsmäßigen Verwendung erfolgt. Bei beiden handelt es sich um einen endgültigen Vermögenstransfer zum Nachteil des Pflichtteilsberechtigten.<sup>7</sup> Auch die lebzeitige *Errichtung* einer Stiftung durch den Erblasser kann Pflichtteilsergänzungsansprüche auslösen, unterfällt also § 2325 Abs. 1 BGB.

Nach bisheriger Rechtslage werden Zuwendungen, auf die § 2325 Abs. 1 BGB anwendbar ist, erst mit Ablauf von zehn Jahren seit der Zuwendung „pflichtteilsfest“ (§ 2325 Abs. 3 BGB). Es gilt das „Alles-oder-Nichts-Prinzip“.<sup>8</sup> Hier setzt die Reform an und wandelt die starre Frist in eine ratierliche Abschmelzung. Ab dem 1.1.2010 sind Zuwendungen nur im ersten Jahr vor dem Erbfall in vollem Umfang ergänzungspflichtig. Innerhalb jedes weiteren Jahres vor dem Erbfall wird die Zuwendung dann um ein Zehntel weniger berücksichtigt. Sind zehn Jahre seit der Zuwendung verstrichen, wird diese auch weiterhin nicht mehr berücksichtigt und somit „pflichtteilsfest“. Diese neu geschaffene Möglichkeit einer ratierlichen Abschmelzung eröffnet für Stiftungen immerhin ein gewisses Maß an Planungssicherheit: Denn mit jedem Jahr, das seit der Zuwendung verstreicht, können sie einen größeren Zuwendungsbetrag als endgültiges Stiftungsvermögen vereinnahmen.<sup>9</sup> Darüber hinaus erzeugt die Abschmelzungsregel einen Anreiz, Vermögenswidmungen an Stiftungen *frühestmöglich* zu bewirken. Anders als bisher „lohnen“ sich lebzeitige Zuwendungen auch dann, wenn die Lebenserwartung des Erblassers keine zehn Jahre mehr beträgt.<sup>10</sup> Dabei gilt die neue Abschmelzungsregel auch für Alt-Zuwendungen:

\* Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Europäisches und Internationales Privatrecht der Bucerius Law School, Hamburg.

\*\* Wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg.

1 BGBl. I 2009, 3142 ff.

2 BVerfG, *Beschl. v. 19.4.2005* – 1 BvR 1644/99, 1 BvR 188/03; BVerfGE 112, 332 ff.; NJW 2005, 1561ff.

3 *Hüttemann/Rawert*, Pflichtteil und Gemeinwohl – Privilegien für gute Zwecke?, in: Röthel (Hrsg.), *Reformfragen des Pflichtteilsrechts*, 2007, S. 73, 85; *dies.*: Pflichtteil und Gemeinwohl, ZEV 2007, 107, 112.

4 *Zypries*, *Rede zur Eröffnung des 2. Deutschen Erbrechtstags am 16.3.2007 in Berlin*.

5 BGH, *Urt. v. 10.12.2003* – IV ZR 249/02, BGHZ 157, 175 ff.

6 *Hüttemann/Rawert* (Fn. 3), S. 74; *dies.* (Fn. 3), S. 107; eingehend *Lange*, *Zur Pflichtteilsfestigkeit von Zuwendungen an Stiftungen*, in: FS Spiegelberger, 2009, S. 1321 ff.

7 Palandt/*Edenhofer*, BGB, 68. Aufl. 2009, § 2325 Rn. 17.

8 *Langenfeld*, *Das Gesetz zur Änderung des Erb- und Verjährungsrechts – Inhalt und Praxisfolgen*, NJW 2009, 3121, 3123; auch „Fallbeimethode“, so *Wälzholz*, *Die Reform des Erb- und Pflichtteilsrechts zum 1.1.2010 – Überblick mit Gestaltungsempfehlungen*, DStR 2009, 2104, 2105.

9 *Röthel*, *Was bringt die Pflichtteilsreform für Stiftungen?*, ZEV 2008, 113, 114.

10 *Langenfeld* (Fn. 8), S. 3123.

Entscheidend ist der Zeitpunkt des Erbfalls, nicht derjenige der Zuwendung. § 2325 Abs. 3 BGB n.F. gilt daher auch für Zuwendungen, die vor dem 1.1.2010 erfolgt sind, wenn der Erbfall nach dem 1.1.2010 eintritt.<sup>11</sup>

#### IV. Erweiterte Stundungsmöglichkeit

Gemäß § 2331a Abs. 1 BGB n.F. kann der Erbe die Stundung des Pflichtteils verlangen, wenn die sofortige Erfüllung des gesamten Anspruchs für ihn wegen der Art der Nachlassgegenstände eine *unbillige Härte* wäre, insbesondere wenn sie ihn zur Aufgabe des Familienheims oder zur Veräußerung eines Wirtschaftsgutes zwingen würde, das für ihn und seine Familie die wirtschaftliche Lebensgrundlage bildet. Mit der „unbilligen Härte“ wird das bisherige Kriterium der „ungewöhnlichen Härte“ abgelöst. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll mit dieser „herabgesetzten Eingriffsschwelle“ der Anwendungsbereich des § 2331a Abs. 1 BGB erweitert werden.<sup>12</sup> Es bleibt abzuwarten, ob die Rechtsprechung diese Linie auch in die Praxis umsetzt.<sup>13</sup>

Aus den für den Gesetzestext gewählten Beispielen für das Vorliegen einer „unbilligen Härte“ (Aufgabe des Familienheims, Veräußerung der wirtschaftlichen Lebensgrundlage des Erben und seiner Familie) wird deutlich, dass das Gesetz im Grundsatz von einer natürlichen Person in der Erbenstellung ausgeht.<sup>14</sup> Gleichwohl kann die geänderte Stundungsmöglichkeit auch für Stiftungen bedeutsam werden. So sind durchaus Fälle denkbar, in denen ein Gebäude für Stiftungen eine ähnliche Funktion erfüllt wie ein Familienheim. Prominentes Beispiel ist die Stiftung Seebüll Ada und Emil Nolde, deren Zweck es ist, in dem letzten Wohnhaus Emil Noldes ein Museum über Leben und Werk des Stifters zu errichten.

#### V. Keine nachträgliche Anrechnung von Vorempfängen

Die noch im Regierungsentwurf<sup>15</sup> vorgesehene Ergänzung des § 2315 Abs. 1 BGB um eine nachträgliche Anrechnungsbestimmung von Vorempfängen auf den Pflichtteil ist nicht Gesetz geworden. Es bleibt vielmehr dabei, dass sich der Pflichtteilsberechtigte nur dasjenige auf den Pflichtteil anrechnen lassen muss, was ihm vom Erblasser durch Rechtsgeschäft unter Lebenden mit der Bestimmung zugewendet worden ist, dass es auf den Pflichtteil angerechnet werden soll. Eine Anrechnung auf den Pflichtteil findet also nur statt, wenn der Erblasser dies **vor oder bei** seiner Zuwendung angeordnet hat.<sup>16</sup> Diese Anrechnungsbestimmung kann grundsätzlich nicht nachgeholt werden.<sup>17</sup> Im Regierungsentwurf war eine Ergänzung des § 2315 Abs. 1 BGB nicht nur dahingehend vorgesehen, dass der Erblasser die Anrechnung nachträglich durch Verfügung von Todes wegen bestimmen konnte, sondern

die Anordnung über die Anrechnung auch nachträglich ändern konnte. Diese Erweiterung des § 2315 Abs. 1 BGB sollte die Testierfreiheit stärken und es dem Erblasser ermöglichen, flexibler auf Veränderungen in seinem Verhältnis zum Pflichtteilsberechtigten zu reagieren.<sup>18</sup> Der Rechtsausschuss hat sich in seiner Beschlussempfehlung vom 23.6.2009<sup>19</sup> aber gegen diese Erweiterung der Anrechnungsbestimmung ausgesprochen. Dem Vertrauen des Zuwendungsempfängers darauf, dass eine zunächst anrechnungsfrei erhaltene Zuwendung nicht später noch anrechnungspflichtig werde, hat man den Vorzug vor einer Stärkung der Testierfreiheit des Erblassers erteilt. Hier bleiben nach wie vor Bedenken. Denn in der Laiensphäre dürfte die Vorstellung überwiegen, dass lebzeitige Zuwendungen regelmäßig anzurechnen sind.<sup>20</sup> Auch wird in der überwiegenden Zahl der lebzeitigen Zuwendungen – soweit keine rechtliche Beratung stattgefunden hat – in Unkenntnis der gesetzlichen Regelung gerade keine Anrechnungsbestimmung getroffen.<sup>21</sup> Für Stiftungen hätte die zunächst vorgeschlagene Erweiterung der Anrechnungsbefugnis das Risiko, später mit Pflichtteilsergänzungsansprüchen konfrontiert zu werden, erheblich handhabbarer gemacht. Die darin liegende Chance einer Befriedung im schwierigen Verhältnis zwischen Pflichtteilsberechtigten und Stiftungen wurde vertan.

#### VI. Fazit

Für Stiftungen ergeben sich durch die jüngste Erbrechtsreform nur punktuelle Neuerungen. Praktisch bedeutsam dürfte allein die ratielle Abschmelzung lebzeitiger Zuwendungen (§ 2325 Abs. 3 BGB n.F.) sein. Diese Regelung wirkt umso günstiger für Stiftungen, je mehr der Zehn-Jahres-Zeitraum ausgeschöpft werden kann. Hingegen dürften die Veränderungen des Stundungsrechts (§ 2331 a BGB n.F.) allenfalls in Ausnahmefällen für Stiftungen bedeutsam sein.

11 Art. 2 § 23 Abs. 4 S. 2 EGBGB; genauso *Reimann*, Die Reform des Erb- und Verjährungsrechts, FamRZ 2009, 1633, 1634; *Wälzholz* (Fn. 8), S. 2106.

12 Begründung der Bundesregierung zu § 2331a Abs. 1 BGB-E in *BT-Drs. 16/8954*, S. 21.

13 Kritisch auch *Lange*, Das Gesetz zur Reform des Erb- und Verjährungsrechts, DNotZ 2009, 732, 737.

14 *Röthel* (Fn. 9), S. 115.

15 *BT-Drs. 16/8954*.

16 Palandt/*Edenhofer* (Fn. 7), § 2315 Rn. 4.

17 Palandt/*Edenhofer* (Fn. 7), § 2315 Rn. 6.

18 Begründung der Bundesregierung zu § 2315 Abs. 1 BGB-E in *BT-Drs. 16/8954*, S. 20.

19 *BT-Drs. 16/13543*.

20 So auch *Langenfeld* (Fn. 8), S. 3124.

21 *Langenfeld* (Fn. 8), S. 3124; *Reimann* (Fn. 11) S. 1635 (allerdings kritisch zur Fassung des § 2315 Abs. 1 BGB-E); *Röthel* (Fn. 9), S. 114.

## Rechtsprechung

### 1. Sonderausgabenabzug bei Zuwendungen von Todes wegen

Das Finanzgericht Hamburg hat mit Urteil vom 11.9.2009 entschieden, dass dem Erblasser für Zuwendungen von Todes wegen an eine bereits bestehende gemeinnützige Stiftung kein Sonderausgabenabzug nach § 10b EStG im Rahmen der Veranlagung für das Todesjahr zusteht. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um eine Zustiftung an eine bereits zu Lebzeiten errichtete und genehmigte eigene Stiftung, an eine bestehende durch einen anderen errichtete Stiftung oder an eine noch zu errichtende Stiftung handelt. Eine Stiftung, die als Erbin und Rechtsnachfolgerin der Erblasserin eingesetzt ist, kann demnach keinen Sonderausgabenabzug für die Zuwendung der Erblasserin am Todestag verlangen, selbst wenn die Stiftung eine Spendenbescheinigung auf den Todestag ausstellt.

*Unveröffentlichtes Urteil des FG Hamburg vom 11.9.2009 – 3 K 242/08*

### 2. Abzugsfähigkeit von Auslandsspenden – BFH hat Persche nachvollzogen

Mit Urteil vom 27.5.2009 hat der BFH die Persche-Entscheidung des EuGH (Urt. v. 27.1.2009 – C-318/07) nachvollzogen und entsprechend festgestellt, dass Spenden an Einrichtungen, die die Voraussetzungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen, als Sonderausgaben gemäß § 10b Abs. 1 EStG steuerlich abzugsfähig sind – unabhängig davon, ob der Sitz der Empfängerkörperschaft in Deutschland oder im Europäischen Ausland belegen ist. Allerdings ist es Sache des Steuerpflichtigen, der den Spendenabzug geltend machen will, die für die notwendigen Feststellungen erforderlichen Belege vorzulegen.

*BFH, Urt. v. 27.5.2009 – X R 46/05, BFH/NV – 2009, 1633 f.*

### 3. Keine Formbedürftigkeit eines Vertrages über die Zuwendung von Stiftungsgeldern

Der Bundesgerichtshof hatte über die Frage zu entscheiden, ob zur Gültigkeit eines Vertrags, mit dem eine Stiftung die Zuwendung von Stiftungsleistungen verspricht, eine notarielle Beurkundung erforderlich ist.

Der BGH sieht in dem Finanzierungsvertrag, in dem sich eine Stiftung verpflichtet, ihre jährlichen Erträge der städtischen Betriebsgesellschaft eines Kunstmuseums zur Verfügung zu stellen, kein Schenkungsversprechen, das zu seiner Gültigkeit nach § 518 Abs. 1 S. 1 BGB notarieller Beurkundung bedarf. Bei der vertraglichen Zuwendung von Stiftungsleistungen, bei der allein der Stiftungszweck erfüllt wird, ist dieser Rechtsgrund. Daher handelt es sich bei der vertraglichen Zuwendung von Stiftungsleistungen

zur Verwirklichung des Stiftungszwecks auch dann nicht um ein Schenkungsversprechen, wenn diese Leistungen unentgeltlich versprochen werden.

*BGH, Urt. v. 7.10.2009 – Xa ZR 8/08*

### 4. Keine Haftung von Vereinsvorständen für Zahlungen nach Eintritt der Insolvenzreife

Wie auch schon das OLG Hamburg (Urt. v. 5.2.2009 – 6 U 216/17; besprochen in npOR 2/2009, S. 35) hat nun auch das OLG Karlsruhe entschieden, dass § 64 S. 1 GmbHG (§ 64 Abs. 2 GmbHG a.F.) nicht analog auf einen eingetragenen (Ideal-) Verein angewendet werden kann.

Anders als das OLG Hamburg zieht das OLG Karlsruhe eine vergleichbare Interessenlage nicht kategorisch in Zweifel, lehnt aber eine Analogie primär mit der fehlenden gesetzlichen Regelungslücke ab unter ausdrücklichem Hinweis auf den gesetzgeberischen Willen, wie er in der Gesetzesbegründung zum § 15 a InsO zum Ausdruck kommt.

Beide Oberlandesgerichte teilen damit die Auffassung, dass die Vorschrift des § 64 GmbHG und deren Parallelvorschriften keine analoge Anwendung auf den Vereinsvorstand finden können, dementsprechend auch nicht auf Stiftungsvorstände über § 86 BGB. Vereinsvorstände sind folglich nicht, wie der Geschäftsführer nach § 64 S. 2 GmbHG n.F., zur Erstattung von Zahlungen verpflichtet, die dieser während der Krise tätigt. Der § 42 Abs. 2 BGB verlangt allein die Stellung des Insolvenzantrages und ist auch nicht nach § 15a Abs. 4 InsO strafbewehrt.

Die Revision wird beim BGH unter dem Az. II ZR 156/09 geführt.

*OLG Karlsruhe, Urt. v. 19.6.2009 – 14 U 137/07*

### 5. Anforderungen an die Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft

In seinem Urteil hat der BFH über die Anforderungen an die Vereinssatzung für die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes entschieden, dass der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG für gemeinnützige Körperschaften nur zu gewähren ist, wenn die Vereinssatzung die formellen Anforderungen an die sogenannte Vermögensbindung nach § 61 AO erfüllt. Erforderlich ist, dass die Vereinssatzung eine Regelung sowohl hinsichtlich der Auflösung und Aufhebung als auch bei Zweckänderung enthält.

*BFH, Urt. v. 23.7.2009 – V R 20/08, DStR 2009, 2047 ff.*

## 6. Leistungen einer Familienstiftung an Angehörige des Stifters oder deren Abkömmlinge als Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG

Dem Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts lag die Frage zugrunde, ob bei (einmaligen) Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten rechtsfähigen Familienstiftung des privaten Rechts, eine „wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit Gewinnausschüttungen“ im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG angenommen werden kann.

Die Familienstiftung, die Ende des 19. Jahrhunderts vom Stifter gegründet wurde, beschloss in den Jahren 1992 und 1993 im Wege eines Nachtrags zum Statut, den weiblichen Familienmitgliedern zum Ausgleich statutsbedingter Nachteile eine einmalige Zuwendung zu Gunsten ihrer Nachkommen zu zahlen. Das Finanzgericht hat mit seinem Urteil festgestellt, dass es sich bei der in Rede stehenden Auszahlung um eine einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbare Einnahme aus Leistung der Familienstiftung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG handelt und demnach auch eine Kapitalertragsteuerpflicht gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 7a EStG besteht.

*FG Schleswig-Holstein, Urte. v. 7.5.2009 – 5 K 277/06 (rechtskräftig)*

## 7. Leitsätze

- Die Grenzen einer satzungsmäßigen Ermächtigung eines Vereinsvorstandes zum Vereinsausschluss von Vorstandsmitgliedern ergeben sich aus dem von Rechts wegen zu fordernden Demokratieprinzip. Dies würde unterlaufen, wenn eine Mehrheitsströmung im Vorstand die Möglichkeit hätte, eine Minderheit im Vorstand einfach aus dem Verein auszuschließen.

*AG Düsseldorf, Urte. v. 27.1.2009 – 52 C 10352/08*

- Zuwendungen eines gewerkschaftlichen Aufsichtsratsmitglieds an gemeinnützige gewerkschaftliche Einrichtung ohne gesonderte vorherige Verpflichtungserklärung sind nicht als Betriebsausgaben, sondern als Spenden zu qualifizieren.

*FG Berlin-Brandenburg, Urte. v. 2.4.2009 – 10 K 1190/06 B*

- Keine Zurechnung des auf die Stiftung anfallenden Gewinnanteils auf den Stifter bei Beteiligung einer ausländischen Familienstiftung an einer KG im Rahmen der Feststellung der Einkünfte der KG.

*BFH, Urte. v. 8.4.2009 – I B 223/08*

- Ein Rechtsstreit um die Wirksamkeit des Ausschlusses eines Mitglieds aus einer Genossenschaft ist in der Regel vermögensrechtlicher Natur. Die Rechtsmittelbeschwer der Genossenschaft in Bezug auf ein die Unwirksamkeit des Ausschlusses eines Mitglieds feststellendes Urteil bemisst sich spiegelbildlich zu dem Interesse des Genossen am Fortbestehen seiner Mit-

gliedschaft nach dem (wirtschaftlichen) Wert des von dem Ausschluss betroffenen Geschäftsanteils.

*BGH, Beschl. v. 27.4.2009 – II ZB 16/08*

- Zu den Anforderungen an den Nachweis der Berufsqualifikation, damit Funktionstraining in Rheumagruppen, das von den Krankenkassen nach § 43 SGB V in Verbindung mit der „Gesamtvereinbarung über den Rehabilitationssport und das Funktionstraining“ vergütet wird, nach § 4 Nr. 14 S.1 UStG steuerfrei sein kann.

*BFH, Urte. v. 30.4.2009 – V R 6/07*

- Die wirksame Begründung einer Stiftung nach liechtensteinischem Recht setzt voraus, dass das Stiftungsvermögen der Stiftung endgültig und ohne Widerrufsmöglichkeit zugeführt wird, so dass bei Vorliegen eines Scheingeschäfts das Vermögen weiterhin dem Vermögen des wirtschaftlichen Stifters zuzurechnen ist und bei dessen Tod in seinen Nachlass fällt.

*OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09*

- Leicht zu entfernende Einbauten an einem Kraftfahrzeug führen nicht zu einer Qualifizierung als Katastrophenschutzfahrzeug und damit nicht zu einer Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gem. § 3 Nr.5 KraftStG.

*FG Rheinland-Pfalz, Urte. v. 24.4.2009 – 4 K 2597/08 (rechtskräftig)*

- Die für den Spendenabzug maßgebliche Abgrenzung der Schenkung unter Auflage vom entgeltlichen Rechtsgeschäft richtet sich nach dem Parteiwillen, welcher im Rahmen einer summarischen Prüfung zu ermitteln ist.

*FG Düsseldorf, Urte. v. 2.6.2009 – 16 V 896/09 A*

- Einnahmen eines ausländischen Sportvereins aus sogenannter Spielerleihe sind keine – eine beschränkte Steuerpflicht auslösenden – Einnahmen aus Vermietung oder Verpachtung durch die zeitlich begrenzte Überlassung eines Rechts. Eine Steuerabzugspflicht des inländischen Vereins nach § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1990 besteht nicht.

*BFH, Urte. v. 27.5.2009 – I R 86/07*

- Wer eine Zuwendung für den Fall zusagt, dass ein bestimmtes Ereignis eintritt, auf das der Zuwendungsempfänger hinarbeiten soll, wie eine Prämie für den Gewinn einer Meisterschaft durch die vom Zuwendungsempfänger trainierte Mannschaft, verspricht keine belohnende Schenkung, sondern eine Gegenleistung für das Bemühen des Zuwendungsempfängers um die Herbeiführung des Ereignisses.

*BGH, Urte. v. 28.5.2009 – Xa ZR 9/08*

## Aktuelle Literatur

### 1. Rezensionen: Vereinsbesteuerung. Steuervorteile durch Gemeinnützigkeit; Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen

Der Gabler Verlag hat zwei neue Werke zum Steuerrecht gemeinnütziger Organisationen mit sich teilweise überschneidenden Themen herausgegeben. Während das Werk von *Brinkmeier* die Besteuerung des Idealvereins in den Vordergrund stellt und auch Hinweise auf die Gründung, die Satzung und die Rechnungslegung gibt, stellt *Augsten* rechtsformübergreifend das Gemeinnützigkeitsrecht der §§ 51 ff. AO, das Spendenrecht und die Besteuerung bzw. Steuerfreiheit nach der Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer und Lohnsteuer dar.

*Brinkmeier* stellt zunächst die zivilrechtlichen Grundlagen des Vereinsrechts vor. Da sich sein Werk an die Praxis wendet, sind naturgemäß manche Ausführungen etwas knapp. Mehr als missverständlich ist allerdings der Hinweis darauf, dass die Mitglieder des nicht rechtsfähigen Vereins persönlich haften (S. 19), wird doch nach bislang ganz herrschender Auffassung bei nicht rechtsfähigen Idealvereinen die Haftung der Mitglieder auf das Vereinsvermögen beschränkt, wenn auch im Zuge der Rechtsprechung zur akzessorischen Haftung in der BGB-Gesellschaft neuerdings wieder mit beachtlichen Argumenten eine haftungsrechtliche Gleichstellung von nicht rechtsfähigen Idealvereinen und rechtsfähigen Idealgesellschaften bürgerlichen Rechts gefordert wird (*André Meyer*, Der Grundsatz der unbeschränkten Verbandsmitgliedgliederhaftung, 2006). Falsch ist auch die Aussage, Minderjährige könnten nur Gründer des Vereins werden, wenn die Gründung für sie keinen rechtlichen Nachteil bringt und die gesetzlichen Vertreter zugestimmt haben (S. 21). Mit Zustimmung ihrer Eltern können Minderjährige nach § 108 BGB auch rechtliche Bindungen eingehen.

Nicht ungefährlich ist der Hinweis, die Gewährung einer Vergütung oder einer pauschalen Aufwandsentschädigung für den Vorstand könne durch Satzung, Beschluss der Mitgliederversammlung oder durch einen Vorstandsbeschluss erfolgen (S. 27). Da das Gesetz grundsätzlich davon ausgeht, dass der Vorstand unentgeltlich tätig wird, muss die Regelung in der Satzung getroffen werden (BGH v. 3.12.2007, NZG 2008, 350). Fehlt es daran, ist mangels Selbstlosigkeit auch die Gemeinnützigkeit gefährdet. Darauf weist der Verfasser allerdings richtigerweise hin (S. 94). Wichtig wäre auch ein Hinweis darauf gewesen, dass der durch das Gesetz zur weiteren Förderung des bürgerschaftlichen Engagements eingefügte neue gemeinnützige Zweck eben jener Engagementförderung als alleiniger Zweck eines gemeinnützigen Vereins nicht ausreicht (vgl. S. 35), sondern der Verein nach Auffassung der Finanzverwaltung auch weiterhin selbst unmittelbar gemeinnützig tätig werden muss. Körperschaften, die den gemeinnützigen Zweck durch Überlassung von Liegenschaften an steuerbegünstigte Körperschaften, durch Beratung und

Förderung von Selbsthilfeorganisationen oder durch die Unterstützung und Beratung bei Stiftungsgründungen nur mittelbar fördern, sollen daher nicht als steuerbegünstigte Körperschaft anerkannt werden können.

Steuerrechtliche Werke sind stets gefährdet, vom nächsten Jahressteuergesetz überholt zu werden. So beruht etwa der Hinweis darauf, die Vereinssatzung müsse nicht notwendig ausdrücklich die für die Erfüllung der Gemeinnützigkeit erforderlichen Satzungsklauseln erhalten (S. 23), noch auf der ursprünglichen Fassung des § 60 AO vor seiner Änderung durch das Jahressteuergesetz 2009, das die Einhaltung der Formulierungen einer Mustersatzung vorschreibt.

Ausgewogen und differenziert sind hingegen die Hinweise auf die höchst aktuelle Streitfrage, ob nicht realisierte sowie realisierte Verluste in der Vermögensanlage gemeinnützigkeitsschädlich sein können. *Brinkmeier* schließt sich der zutreffenden Auffassung an, dass der bloße Verlust als solcher die Gemeinnützigkeit nicht gefährdet, verweist aber richtig darauf, dass der einschlägige Erlass der Finanzverwaltung die Verluste in der Vermögensverwaltung äußerst rudimentär regelt und daher eine große Rechtsunsicherheit besteht (S. 88).

Diese kritischen Hinweise sollen den Wert des Buches nicht mindern. Sie zeigen, dass sich das Recht und die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen zu einer hochkomplexen Materie entwickelt haben, deren ständige Weiterentwicklung das besprochene Werk im Rahmen einer Neuauflage weiter beobachten sollte. Zudem bietet das Werk eine gut geschriebene, umfassende Darstellung aller im Leben eines gemeinnützigen Vereins auftretenden steuerlichen Fragen. Die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO werden im Einzelnen erläutert, ebenso finden sich Hinweise auf weitere Steuern wie etwa die Lotterier-, die Vergnügungs- oder die Bauabzugsteuer, an die vielleicht mancher Vereinsvorstand nicht denkt. Hinweise zum Besteuerungsverfahren, zur Betriebsprüfung und zur wichtigen Frage der steuerlichen Haftung des Vorstands runden das Buch ab. Für die Praxis ist die Vielzahl der Beispielfälle äußerst hilfreich.

Das Werk von *Augsten* ist eher für den gemeinnützigkeitsrechtlich Vorgebildeten geschrieben und setzt mehr Kenntnisse voraus. Umfassend werden die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO mit durchgehend praxisrelevanten Zweifelsfällen aus allen Bereichen gemeinnütziger Organisationen besprochen. Einen breiten Raum nehmen auch Fragen des Spendenabzugs, des Sponsoring sowie die Behandlung gemeinnütziger Organisationen in der Umsatzsteuer ein. Interessant ist ein Rechtsformvergleich zwischen der Stiftung, der gemeinnützigen GmbH und dem Verein im Zivil- und im Steuerrecht. Praktisch relevant sind auch die Hinweise zur Ausgliederung steuerpflichtiger Tochtergesellschaften von Non-Profit-Organisationen.

Beide Werke ergänzen sich insofern, als die gemeinnützigkeitsrechtliche Grundausbildung eher von *Brinkmann*, die vertiefenden Ausführungen von *Augsten* geleistet werden.

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Thomas Brinkmeier, *Vereinsbesteuerung. Steuervorteile durch Gemeinnützigkeit*, 2008, Gabler, 226 S., ISBN 978-3-8349-0438-6.

Ursula Augsten, *Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen*, 2007, Gabler, 237 S., ISBN 978-3-8349-0193-4.

## 2. Rezension: Die Stiftung. Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis

Bereits Anfang des Jahres ist die zweite Auflage des Werkes „Die Stiftung“ von *Meyn/Richter/Koss* erschienen. Neues bietet diese neue Auflage schon auf den ersten Blick gleich in zweierlei Hinsicht. Zum einen ist der Kreis der Herausgeber/Verfasser um Herrn Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Professor Dr. *Claus Koss* als erfahrenen Praktiker erweitert worden. Neu ist entsprechend ebenfalls das von *Koss* bearbeitete Kapitel zur Rechnungslegung von Stiftungen.

Entsprechend ist auch gleich vorweg zu nehmen, dass es sich bei dem vorliegenden Werk mehr um ein Praktiker-Handbuch für die (tägliche) Arbeit mit dem stiftungsrechtlichen Mandat handelt, als um ein Werk für die wissenschaftliche Arbeit, wenngleich dies nicht bedeutet, dass das Werk dafür nicht geeignet ist.

Das Buch wurde gegenüber der fünf Jahre alten Voraufgabe wieder auf den neusten Stand gebracht, wobei insbesondere das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerchaftlichen Engagements und der daraus resultierenden Änderungen einzuarbeiten waren.

Hervorzuheben sind hier die vielfältigen, ganz überwiegend auch sehr gelungenen Formulierungsvorschläge und Praxishinweise. Gerade Einsteigern im Bereich stiftungsrechtlicher Mandate und nicht dauerhaft mit der Materie befassten Personen erleichtert dies an vielen Stellen die Arbeit und bedeutet einen gewichtigen Vorteil gegenüber anderen Praktikerhandbüchern.

Als gelungen hervorzuheben sind auch die ausführlichen Darstellungen zum „laufenden Geschäftsbetrieb“ einer Stiftung. Auf knapp 150 Seiten wird hier sowohl aus zivilrechtlicher also auch aus steuerrechtlicher Perspektive dargestellt, welche Besonderheiten bei der Stiftungsarbeit zu beachten sind. Sehr ausführlich stellt sich das Kapitel bezüglich der steuerrechtlichen Aspekte bei der Stiftungsgründung dar.

Das (neue) Kapitel zur Rechnungslegung bei Stiftungen ist bereits unter Berücksichtigung des BilMoG erstellt worden, so dass hier auch vor Erscheinen der dritten Auflage auf seriöse Weise damit gearbeitet werden kann.

Keine vertiefenden Ausführungen finden sich zu kirchlichen oder öffentlich-rechtlichen Stiftungen, jedoch ist dies bei einem Praktikerhandbuch auch weder zu erwarten noch erforderlich, da diese Stiftungsformen einem Praktiker eher selten begegnen.

Etwas kurz geraten sind in diesem Werk die Ausführungen zur Stiftungs-GmbH und zu den stiftungsrechtlichen Kombinationsmöglichkeiten (Doppelstiftung etc.). Da dieses Thema für Praktiker in der anwaltlichen Beratung auch bei mittelständischen Mandanten zunehmend ein Thema wird, wäre hier eine ausführlichere Darstellung bzgl. der Besonderheiten dieser Gestaltungsmöglichkeiten sehr wünschenswert gewesen.

Auch der zweiten Auflage liegt eine CD-ROM bei. Diese enthält u.a. mehrere diverse Muster (für Satzungen und Stiftungsgeschäft) für gemeinnützige Stiftungen, welche direkt in das vorhandene Textverarbeitungsprogramm übernommen werden können, eine Checkliste für den Ablauf einer Stiftungsgründung und für mögliche steuerbegünstigte Zwecke, diverse „ABC-Sammlungen“, eine Musterbilanz, relevante Gesetzestexte, BMF-Schreiben, diverse Erlasse und OFD-Verfügungen sowie über 150 gerichtliche Entscheidungen mit stiftungsrechtlichem Bezug im Volltext. Bei den enthaltenen Gesetzestexten ist trotz eines (Erst-) Erscheinens des Werkes Ende Januar 2009 das neue Thüringische Stiftungsgesetz noch nicht enthalten. Die Änderungen des Bayerischen Stiftungsgesetzes vom 26.9.2009 sind jedoch schon berücksichtigt.

Dies alles ist mit der einfach nutzbaren Suchfunktion sehr geeignet für schnelle Recherchen. Es können dabei alle enthaltenen Dokumente nach den gewünschten Schlagwörtern durchsucht werden, also auch die relevanten Gesetzestexte und alle enthaltenen gerichtlichen Entscheidungen. Dies kann die Arbeit sehr beschleunigen. Zudem wird das Buch bzw. die CD damit auch für wissenschaftliche Zwecke interessant, da so relevante Gerichtsentscheidungen, aber auch die steuerrechtlichen Erlasse etc. schnell durchsucht werden können.

Als positiv zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang auch die Möglichkeit, den CD-Inhalt vollständig auf dem Computer zu installieren und dann nutzen zu können, ohne die CD ständig mitführen zu müssen. Gegenüber der CD, welche der ersten Auflage beilag, ist die jetzige CD jedoch ein wenig enttäuschend. War auf der CD der ersten Auflage noch der komplette Buchinhalt verewigt, so dass man auch hierauf auch mobil auf dem Laptop zugreifen konnte, ist dies nun nicht mehr möglich. Zwar kann das vorliegende Werk auch als eBook erworben werden, wodurch es entsprechend nutzbar wäre, jedoch macht dies die erneute Investition des vollen Kaufpreises erforderlich.

Bei dem vorliegenden Werk handelt es sich um ein gelungenes und sehr brauchbares Handbuch für die Beratungspraxis. Es wird dabei auch höheren fachlichen Anforderungen gerecht und kann dem stiftungsrechtlich orientierten Praktiker uneingeschränkt empfohlen werden. Dass die CD-ROM in dieser aktuellen Auflage nicht mehr den kompletten Buchinhalt umfasst, ist ein bedauerliches Detail, welches hoffentlich im Rahmen der nächsten Auflage wieder behoben wird.

RA Marcus Bauckmann  
Forschungsstelle für Stiftungsrecht, Paderborn

Christian Meyn/Andreas Richter/ Claus Koss, *Die Stiftung. Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis*, 2. Auflage 2009, Haufe, 764 S., ISBN 3-448-08027-6, 978-3-448-08027-8

### 3. Gilt die Business Judgment Rule auch im Stiftungsrecht?

Ob die Business Judgment Rule des § 93 Abs. 1 S. 2 AktG auch für den Stiftungsvorstand gilt, ist Gegenstand einer aktuellen Diskussion im Stiftungsrecht.<sup>1</sup> Auch von Hippel beschäftigt sich in seinem Beitrag mit diesem Thema. Dafür gibt er zunächst einen einführenden Überblick über den aktuellen Meinungsstand und definiert die wesentlichen Begriffe. Nach Prüfung der Übertragbarkeit der aktienrechtlichen Business Judgment Rule auf Stiftungen und einem kurzen Überblick über die amerikanische Diskussion kommt der Autor zu dem Schluss, dass § 93 Abs. 1 S. 2 AktG mit gewissen Modifikationen auf Stiftungen übertragbar sei. Dies entspricht im Wesentlichen auch der herrschenden Ansicht. Von Hippel differenziert allerdings weiter zwischen einer allgemeinen stiftungsrechtlichen Business Judgment Rule und speziellen Fällen des Ermessens im Stiftungsrecht, bei denen sich Beschränkungen aus ausdrücklichen Regelungen (Satzung oder Gesetz) ergeben. Der Anwendungsbereich der Business Judgment Rule betreffe mithin nur einen Teil der Ermessensentscheidungen, die dem Stiftungsvorstand obliegen, nämlich die Geschäftsführung von Zweckbetrieben und Mittelbeschäftigungsbetrieben. Insgesamt soll dies zu einem engeren Anwendungsbereich der Business Judgment Rule im Stiftungsrecht führen.

*Thomas von Hippel, Gilt die Business Judgment Rule auch im Stiftungsrecht?, in: Baums/Fleckner/Hellgardt/Roth (Hrsg.), Perspektiven des Wirtschaftsrechts – Beiträge für Klaus J. Hopt aus Anlass seiner Emeritierung, Berlin 2008, S. 167-189.*

### 4. Die fiduziarische Stiftung als Rechtsperson

Entgegen der ganz herrschenden Meinung in Rechtsprechung und Schrifttum argumentiert Bruns, dass neben der schuld- bzw. erbrechtlich konzipierten (nicht rechtsfähigen) unselbständigen Stiftung zwei Formen rechtsfähiger Stiftungen bestehen: die unter staatlicher Aufsicht stehende BGB-Stiftung und die nicht unter staatlicher Stiftungsaufsicht stehende, aber satzungsgestützte fiduziarische Stiftung. Die mit Satzung und Verwaltungsorganisation ausgestattete fiduziarische Stiftung unterscheidet sich von der selbständigen Stiftung im Sinne des § 80 Abs. 1 BGB lediglich durch die fehlende staatliche Anerkennung. Dies könne jedoch nicht die Versagung der Rechtsfähigkeit rechtfertigen. Schließlich erfülle auch die fiduziarische Stiftung die drei Hauptkriterien der §§ 80, 81 BGB (dauerhafter, nicht das Gemeinwohl gefährdender Zweck, hinreichendes Vermögen und Organisation). Demnach handelt es sich nach Ansicht des Autors bei der organisierten fiduziarischen Stiftung um nichts anderes als eine der staatlichen Stiftungsaufsicht entkleidete selbständige Stiftung.

*Dr. Patrick Bruns, Fiduziarische Stiftung als Rechtsperson, JZ 2009, S. 840-846.*

### 5. Untreue zu Lasten gemeinnütziger Stiftungen

Angeregt durch diverse Spendenskandale in jüngerer Vergangenheit beschäftigt sich Lassmann erneut mit den Strafbarkeitsrisiken im Non-Profit-Bereich.<sup>2</sup> Im Mittelpunkt seiner Untersuchung steht dabei die Strafbarkeit wegen Untreue (§ 266 StGB) zum Nachteil von Non-Profit-Organisationen. Der Autor kommt zu dem Ergebnis, dass der Untreuetatbestand auch im Non-Profit-Bereich und hier insbesondere bei der Stiftung zur Anwendung gelangen kann. Erfolgt der eigenverantwortliche Umgang mit fremdem Vermögen auch zu gemeinnützigen Zwecken, so begründet dieser dennoch stets strafbewehrte Pflichten. Auch lässt sich kein strafrechtsfreier Raum aus den Tatsachen herleiten, dass gemeinnützige Stiftungen im Non-Profit-Sektor tätig sind und dass die Arbeit in diesem Bereich häufig ehrenamtlich erfolgt. Ideell zweckgebundenes Vermögen ist, so Lassmann, in gleichem Maße geschützt wie primär gewinnorientiert eingesetztes Vermögen.

*Tom Lassmann, Untreue zu Lasten gemeinnütziger Stiftungen – Strafbarkeitsrisiken im Non-Profit-Bereich, NStZ 2009, S. 473-478.*

### 6. Strafbare Insolvenzverschleppung im eingetragenen Verein

Ebenfalls mit einem strafrechtlichen Thema befassen sich Brand und Reschke. Sie prüfen, inwiefern der durch das am 1.11.2008 in Kraft getretene Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) neu geschaffene § 15a InsO auch auf den eingetragenen Idealverein bürgerlichen Rechts (e.V.) Anwendung findet. Insbesondere betrifft dies die Frage, ob sich der Vorstand eines eingetragenen Vereins gemäß § 15a Abs. 4 InsO wegen Insolvenzverschleppung strafbar machen kann, wenn dieser nicht rechtzeitig den nach § 42 Abs. 2 S.1 BGB erforderlichen Insolvenzantrag stellt. Die Autoren analysieren dazu die Reichweite des § 15a InsO anhand Wortlaut, Systematik, Historie und Telos. Sie gelangen zu dem Ergebnis, dass die in § 42 Abs.2 S. 1 BGB enthaltene Insolvenzantragspflicht nicht gemäß § 15a Abs. 4 InsO strafbewehrt sei. Vielmehr bleibe es für den eingetragenen Verein bei der Rechtslage, wie sie vor dem Inkrafttreten des MoMiG galt. Nach Meinung von Brand und Reschke soll dies – trotz des Neben-zweckprivilegs – auch für Großvereine gelten.

*Christian Brand/Dennis Reschke, Insolvenzverschleppung – künftig auch im eingetragenen Verein strafbar?, NJW 2009, S. 2343-2347.*

<sup>1</sup> Siehe beispielsweise Gollan, Vorstandshaftung in der Stiftung – Eine Untersuchung zur Anwendung der Business Judgment Rule, Köln, München 2009, zugl.: Hamburg, Bucerius Law School, Dissertation, 2008 und npoR 3/2009.

<sup>2</sup> Siehe auch Lassmann, Stiftungsuntreue, Berlin 2008, zugl.: Hamburg, Bucerius Law School, Dissertation, 2007.

## 7. Die steuerlichen Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten privatrechtlicher Stiftungen

Für Stiftungen ergibt sich die Verpflichtung zur Rechnungslegung aus verschiedenen Rechtsquellen. Einen umfassenden Überblick über diese steuerlichen Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten für privatrechtliche Stiftungen gibt *Pauls* in ihrem aktuellen Beitrag. Insbesondere geht die Autorin dabei auch auf die Auswirkungen der jüngst verabschiedeten Bilanzrechtsreform ein. Abgerundet wird der Aufsatz durch einen kritischen Blick auf den kürzlich vorgestellten Diskussionsentwurf des IDW zur Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen. Insgesamt fordert *Pauls* die Konzeption einer einheitlichen Rechnungslegung, die sowohl die handels-, stiftungs- und steuerrechtlichen Anforderungen erfüllt. Diese würde der Akzeptanz und Effizienz insbesondere bei gemeinnützigen Stiftungen dienen.

*Alexandra Pauls, Die steuerlichen Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten privatrechtlicher Stiftungen, ZSt 2009, S. 107-118.*

## 8. Das Seeling-Modell bei Nonprofit-Organisationen

Bislang stellte das so genannte „Seeling-Modell“ bei Non-Profit-Organisationen eine beliebte Gestaltungsmöglichkeit zur Optimierung der Umsatzsteuerbelastung dar. Allerdings wurde diese Praxis durch das Urteil des EuGH vom 12.2.2009 „VNLTO“ nun in Frage gestellt. *Spiegel* und *Heidler* untersuchen in ihrem Beitrag anhand von zahlreichen Beispielen die Besonderheiten dieses Modells bei Non-Profit-Organisationen und ob eine solche Gestaltung für Non-Profit-Organisationen auch weiterhin möglich ist. Nach Ansicht der Autoren führt die jüngste Rechtsprechung des EuGH zu einem Systembruch im Umsatzsteuerrecht, wonach neben der bisherigen Unterscheidung zwischen dem unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich nun auch noch eine Differenzierung nach der Nutzung für unternehmensfremde oder dem Unternehmen obliegende Zwecke notwendig wird. Ferner kritisieren sie, dass das Urteil die Benachteiligung von Unternehmern in der Rechtsform einer juristischen Person weiter hinnimmt. Eine Privatperson kann Privatvermögen – wie im Fall „Seeling“ – dem Unternehmen zuordnen, ein Unternehmer in der Rechtsform einer juristischen Person hat diese Möglichkeit hingegen nicht. *Spiegel* und *Heidler* lehnen die jetzige Entscheidung des EuGH daher entschieden ab und fordern, dass der EuGH im Fall des „Seeling-Modells“ endlich Klarheit schafft.

*Harald Spiegel/Kristin Heidler, Das Seeling-Modell bei Nonprofit-Organisationen – Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 12.02.2009, DStR 2009, S. 1507-1512.*

## 9. Marktliberalismus versus Europäisches Sozialmodell

Mit der europarechtlichen Perspektive von gemeinnützigen Rechtsträgern beschäftigt sich *Fischer* in seinem aktuellen Beitrag. Gemeinnützige Anbieter von Sozialleistungen werden als Marktteilnehmer dem Beihilfenrecht der §§ 87 ff. EGV unterworfen. Dies kollidiert jedoch häufig mit dem Ziel der Herstellung eines Europäischen Sozialmodells. Der Autor untersucht daher die Bedeutung von Proklamationen des Rates der EU zur Sozialstaatlichkeit für den steuerlichen Status der Zweckbetriebe im Sinne der §§ 65 ff. AO. Insgesamt stellt *Fischer* fest, dass die Idee der Zivilgesellschaft, obwohl diese in den Entwürfen eines Vertrages über die Arbeitsweise der EU und des Vertrags über die EU mehrfach erwähnt wird, in Europa noch nicht angekommen zu sein scheint. Insbesondere vor dem Hintergrund des Urteils des BVerfG zum Lissabon-Vertrag fordert er mithin die Herstellung einer praktischen Konkordanz der einschlägigen primärrechtlichen Vertragsziele für die Entfaltung bürgerschaftlichen Engagements.

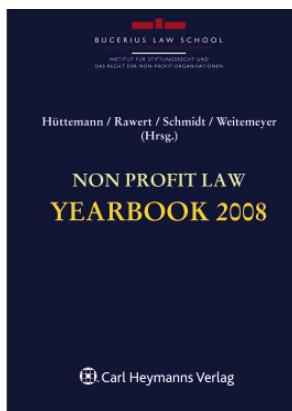
*Peter Fischer, Marktliberalismus versus Europäisches Sozialmodell, FR 2009, S. 929-937.*

*Matthias Peukert, LL.M.*

## 10. Literaturüberblick

- *Volker Bock*, Die „Unvermeidbarkeit“ beim Zweckbetrieb – Ein unvermeidbares Kriterium?, ZSt 2009, S. 119-121.
- *Andreas Kohnke*, Die Pflichten des Stiftungsvorstands aus Bundes- und Landesrecht, Baden-Baden 2009.
- *Christian Kühner*, Unbeschränkte wirtschaftliche Betätigung für Berufsverbände, DStR 2009, S. 1786-1790.
- *Beate Müller*, Die privatnützige Stiftung zwischen Staatsaufsicht und Deregulierung. Eine Untersuchung des Verhältnisses privatnütziger Stiftungen zu staatlicher Aufsicht und alternativen Kontrollmechanismen, unter anderem Foundation Governance, Baden-Baden 2009.
- *Erwin Müller*, Die Bundesstiftung, Berlin 2009.
- *Lothar Schruff/Jan Busse/Tim Hoffmann*, Konzept für eine Erfolgsrechnung spendensammelnder Organisationen, WPg 2009, S. 591-599.
- *Lothar Schruff/Jan Busse/Tim Hoffmann*, Zur Weiterentwicklung der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen – IDW ERS HFA 21 n.F., WPg 2009, S. 812-820.
- *Jan Sobotta/Nicolai von Cube*, Die Haftung des Vorstands für das Stiftungsvermögen, DB 2009, S. 2082-2088.
- *Christina Weidmann/Ralf Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH: Errichtung und Besteuerung einer gGmbH, Wiesbaden 2009.

## Aus dem Non Profit Law Yearbook



### Non Profit Law Yearbook 2008

Köln 2009

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](mailto:bestellung@heymanns.com)

*Jörg Alvermann, Die Umsatzbesteuerung von Mitgliedsbeiträgen, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 55-67*

Zu den genuinen Pflichten eines jeden Verbandsmitglieds gehört die Förderung des gemeinsamen Verbandszwecks. Praktisch erfüllt wird diese Pflicht meist durch die Zahlung eines Mitgliedsbeitrags. Im Gegenzug ist das Verbandsmitglied – ggf. unter Leistung weiterer Geldbeträge – zur Nutzung der Vereinsanlagen berechtigt. Unter welchen Voraussetzungen dieses Geben und Nehmen zwischen Verein und Mitglied eine steuerbare Austauschbeziehung begründet und ggf. sogar zu einer Steuerpflicht führen kann, erläutert der Beitrag *Alvermanns* anhand der einschlägigen nationalen wie europäischen Rechtsprechung. An den Beginn stellt er die traditionelle Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung, die zwischen sogenannten echten und unechten Mitgliedsbeiträgen unterscheidet und exemplifiziert dies anhand zahlreicher Beispiele. Dieser Sichtweise stellt *Alvermann* die EuGH-Entscheidung in der Rs. Kennemer Golf & Country Club gegenüber. Danach sind Mitgliedsbeiträge umsatzsteuerbar, wenn dadurch die Zurverfügungstellung von Vereinsanlagen an die Mitglieder abgegolten wird, wobei die tatsächliche Nutzung durch das einzelne Vereinsmitglied unbeachtlich ist. *Alvermann* konstatiert, dass nach diesen Vorgaben im Hinblick auf § 4 Nr. 22b UStG aus der Steuerbarkeit regelmäßig auch die Steuerpflicht folge. Im Anschluss daran erläutert er anhand zahlreicher Urteile die umfängliche Adaption der EuGH-Vorgaben durch die deutschen Finanzgerichte und den BFH, die in der Konsequenz zu einer weitgehenden Steuerbarkeit von Mitgliedsbeiträgen geführt hat. Vor diesem Hintergrund haben die Befreiungstatbestände der MwStSystRL enorm an Bedeutung erlangt, die *Alvermann* nachgehend allgemein und hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit in Deutschland untersucht.

Am Ende seines Beitrags zieht *Alvermann* Resümee über die gegenwärtige Rechtslage: Die durch die Finanzverwaltung fortgeführte Differenzierung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen sei nicht aufrecht zu halten. Vielmehr sei die Umsatzsteuerbarkeit der Mitgliedsbeiträge nach EuGH und BFH schon gegeben, wenn die Zahlung den Mitgliedern Leistungs- und Nutzungsrechte vermittelt. Die Abgrenzung zu nicht steuerbaren Mitgliedsbeiträgen will *Alvermann* daran festmachen, ob das konkrete Leistungs- und Nutzungsrecht über die allgemeinen Mitgliedsrechte hinausgeht und Nichtmitgliedern verschlossen bleibt.

*Birgit Weitemeyer/Martin Mager, Zum Stand der Diskussion um die Geprägetheorie im Gemeinnützigkeitsrecht, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 69-88*

**W**ite Meyer und Mager analysieren in ihrem Beitrag kritisch die so genannte „Geprägetheorie“, die Schlagwort für das Anliegen ist, die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Körperschaften zu beschränken. *Weitemeyer* und *Mager* weisen in Kapitel II zunächst darauf hin, dass schon der gedankliche Ausgangspunkt der Beschränkung Unschärfen aufweist und bei der Sichtung des Meinungsstands berücksichtigt werden müsse. Das Verbot eigenwirtschaftlicher Zweckverfolgung durch die Körperschaft (§ 55 Abs. 1 S. 1 AO) werde von einigen Stimmen dahingehend konkretisiert, dass die Körperschaft insgesamt keine Gewinnerzielung beabsichtigen dürfe. Richtig verstanden handle es sich somit allein um ein Gebot der Mittelverwendung, das der wirtschaftlichen Betätigung kaum Grenzen setze. Demgegenüber wird von der Finanzverwaltung und anderen das Verbot eigenwirtschaftlicher Zweckverfolgung primär als quantitative Gewichtung von gemeinnütziger und wirtschaftlicher Betätigung verstanden; letztere dürfe der Körperschaft nicht das Gepräge geben. In der anschließenden Analyse der BFH-Rechtsprechung kommen *Weitemeyer* und *Mager* zu dem Ergebnis, dass der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung nicht folgt. Eine Beschränkung der wirtschaftlichen Betätigung – dann allerdings mit ähnlichen Kriterien – leite der BFH allein aus dem Ausschließlichkeitsgebot (§ 56 AO) ab. Vervollständigt wird die Tour d’Horizon über den Meinungsstand zur Geprägetheorie mit Stimmen, die ihr grundsätzlich widersprechen und solchen, die ihre konkrete Ausgestaltung ablehnen, ihrem materiellen Anliegen gleichwohl zustimmen. Im Anschluss legen *Weitemeyer* und *Mager* ihre Sicht der Dinge dar. Nach ihrer Meinung kann aus § 55 Abs. 1 S. 1 AO keine Begrenzung der wirtschaftlichen Betätigung abgeleitet werden. Der Normbefehl betreffe nur die Mittelverwendung. Gleichwohl ist damit nach *Weitemeyer* und *Mager* noch keine Aussage über die Berechtigung des materiellen Anliegen der Geprägetheorie getroffen. Sie fragen daher, ob die Geprägetheorie als formelles Korrektiv das kleinere Übel ist, weil den Gefahren, die aus der wirtschaftlichen Betätigung resultieren, anders nicht begegnet werden kann.

Keinen Rechtfertigungsgrund sehen *Weitemeyer* und *Mager* darin, dass gemeinnützige Körperschaften durch das Steuerprivileg einen Wettbewerbsvorteil hätten. Gleiches nehmen sie für das Vertrauenswürdigkeitssignal an, das von gemeinnützigen Organisationen ausgesendet wird. Dagegen bejahen *Weitemeyer* und *Mager* die Gefahr, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb den Zweck der Körperschaft dominieren und zum Selbstzweck werden könne. Mit dem BFH sehen sie hierin einen Verstoß gegen § 56 AO. *Weitemeyer* und *Mager* entwickeln Abgrenzungsmaßstäbe, die danach differenzieren, ob es sich um einen reinen Mittelbeschaffungsbetrieb oder um einen Zweckverwirklichungsbetrieb handelt, der nur die Voraussetzungen der §§ 65 ff. AO nicht erfüllt.

*Marcus Helios, Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland und struktureller Inlandsbezug?, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 89-102*

Mit den Rechtssachen *Stauffer*, *Jundt* und *Persche* hat der EuGH tiefe Furchen in das nationale steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht gepflügt. Der deutsche Gesetzgeber hat mit dem Jahressteuergesetz 2009 erste Glättungsversuche unternommen, zu denen neben einer europarechtskonformen Öffnung des § 5 Abs. 2 KStG die Anpassung von § 51 Abs. 2 AO gehört. *Helios* geht in seinem Beitrag der Frage nach, ob und wie der Gesetzgeber eine grenzüberschreitende Tätigkeit gemeinnütziger Organisationen näher ausgestalten und beschränken kann. Er würdigt dabei kritisch den seiner Meinung nach untauglichen Versuch, eine Beschränkung über das Merkmal des strukturellen Inlandsbezugs zu bewerkstelligen. An den Beginn seiner Ausführungen stellt *Helios* einen ausführlichen Abriss über die Entstehungsgeschichte des § 51 Abs. 2 AO i.d.F. des JStG 2009, der vor allem die Absichten der Finanzverwaltung beleuchtet. Anschließend spricht *Helios* der Regelung einen Normbefehl ab, da sie lediglich unverbindlicher Programmsatz ohne Rechtsfolge sei. Zur Begründung führt er vor allem ihre praktische Handhabbarkeit an, da es praktisch ausgeschlossen sei, in der 2. Alternative eine Ansehensförderung im Ausland zu messen, geschweige denn nachzuweisen. Für die Praxis bedeute dies ein enormes Maß an Rechtsunsicherheit, die auch nicht durch die in der Gesetzesbegründung postulierte Indizwirkung der §§ 52-54 AO beseitigt werden könne. Die Gesetzesbegründung leitet *Helios* zur europarechtlichen Würdigung eines „strukturellen Inlandsbezugs“ am Maßstab der EuGH-Rechtsprechung. Danach sei entsprechend den Aussagen in der Rechtssache *Stauffer* den Mitgliedstaaten zwar zugewiesen, „was“ sie als gemeinnützig fördern wollen. Die Gewährung der Steuerbegünstigung könne aber nach *Helios* nicht schlicht nach dem Ort der Zweckverwirklichung differenzieren, wenn Gemeinwohlziele der Gemeinschaft betroffen sind. Die Rs. *Persche* habe zudem klargestellt, dass die Diskriminierung nicht mit dem Hinweis auf die (Un-)Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle als zwingender Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann, wenn dem Steuerpflichtigen die Erbringung eines Nachweises durch die gesetzliche Regelung unmöglich gemacht wird. Als Folgerungen konstatiert *Helios* erstens den Verstoß von

§ 49 EStDV a.F. gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Zweitens sei § 51 Abs. 2 AO i.d.F. des JStG 2009 europarechtskonform dahin auszulegen, dass die in der Gesetzesbegründung angedeutete Indizwirkung auch bei ausländischen Körperschaften greife. Zudem teilt *Helios* die geäußerten Bedenken hinsichtlich der praktischen Nachprüfung nicht, da diese im gleichen Maße bestünden, wenn inländische Organisationen im Ausland tätig werden; Abhilfe sei hier über § 90 Abs. 2 AO zu schaffen. In seinem Ausblick schlägt *Helios* die Betrauung einer zentralen Stelle mit der spendenrechtlichen Anerkennung ausländischer gemeinnütziger Einrichtungen vor.

*Anna Katharina Gollan, Spenden als verdeckte Gewinnausschüttung, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 103-127*

Spenden ist ein Grundbedürfnis vieler Menschen, die Gutes tun wollen. Quasi als „Zugabe“ fördert der Staat dieses Ansinnen durch die begrenzte Abzugsfähigkeit von Spenden (§ 10b EStG bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Die Zuordnung der Spendenmotivation verschwimmt allerdings, wenn statt einer natürlichen Person eine von ihr beherrschte juristische Person formell als Spender auftritt. Hier stellt sich dann die Frage, ob die Zuwendung als Betriebsausgabe, Spende oder verdeckte Gewinnausschüttung der juristischen Person zu qualifizieren ist. Drei aktuelle Entscheidungen der Finanzgerichte zu diesem Themenkreis nimmt *Gollan* zum Anlass, der Frage nachzugehen, wie in diesen Fallkonstellationen Betriebsausgabe, Spende und verdeckte Gewinnausschüttung voneinander abzugrenzen sind. In einem ersten Schritt erläutert sie dazu allgemein die drei Begriffe und stellt deren steuerliche Folgen dar. Sodann grenzt *Gollan* Betriebsausgaben und Spenden anhand der Zuwendungsmotivation voneinander ab. Zugleich weist sie aber darauf hin, dass die praktische Bedeutung der Unterscheidung durch die erweiterten Möglichkeiten zum Spendenabzug seit dem 1.1.2007 gesunken ist. Im dritten und umfangreichsten Teil wendet sich *Gollan* der Abgrenzung von Spende und verdeckter Gewinnausschüttung zu. Als entscheidendes Kriterium markiert sie die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Zuwendung. Alsdann untersucht *Gollan* zunächst die Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis unter dem Gesichtspunkt, ob eine – unmittelbare oder mittelbare – Vorteilsgewährung an den Gesellschafter vorliegt. Anhand verschiedener Fallgruppen zeigt sie auf, wo eine Vorteilsgewährung zu bejahen bzw. zu verneinen ist. Anschließend untersucht *Gollan* eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung unter dem Gesichtspunkt einer Vorteilsgewährung an eine dem Gesellschafter nahestehende gemeinnützige Organisation, lehnt dies aber im Ergebnis ab. Als ungeeignet lehnt sie im letzten Abschnitt dieses Kapitels den Fremdvergleich der Rechtsprechung als Abgrenzungsmaßstab ab. In Kapitel IV erläutert *Gollan* die Folgen der Qualifizierung einer Spende als verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene des Gesellschafters. Im letzten Kapitel plädiert *Gollan* resümierend für eine Einschränkung der verdeckten Gewinnausschüttung im Rahmen von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und zeigt den verbleibenden Anwendungsbereich einer verdeckten Gewinnausschüttung an Fallgruppen auf.

*Dr. Gregor Roth*

## Wealth Management für Stiftungen

### Stiftungsarbeit quo vadis – die Konsequenzen aus der Niedrigzinsphase

Festgeldzinsen unter 1%, Anleiherenditen zwischen 2 und 3% (siehe Grafik) – die operative Arbeit einer Stiftung ist im derzeitigen Kapitalmarktumfeld alles andere als einfach. Rückläufige Erträge gefährden bereits seit Längerem die nachhaltige Erfüllung von Stiftungszwecken. Und dies gerade in einer Zeit, in der aufgrund leerer öffentlicher Kassen die Notwendigkeit privater Verantwortungs- und damit auch Kostenübernahme – z.B. durch Stiftungen – stark an Bedeutung zugenommen hat.

Immer mehr Stiftungen stehen in dem Dilemma zwischen zurückgehenden Vermögenserträgen und nachhaltig hohen Ausschüttungsverpflichtungen. Häufig resultiert aus dieser „Ertragsnot“ eine Verschiebung des Risikoprofils bei der Anlage des Stiftungsvermögens. Mit einem einhergehenden höheren Risiko wird versucht, eine entstandene Ertragslücke zu schließen. Doch ist dieser Weg für Stiftungen das Allheilmittel?

Gerade das vergangene Jahr hat mit dramatischen Einbrüchen an den Aktienmärkten, historischen Ausfallraten bei festverzinslichen Wertpapieren und dem Platzen so mancher vormals scheinbar „risikoloser“ Anlagekonstrukte die Schattenseite einer Risikoübernahme gezeigt. Auch wenn wir uns nun an den Kapitalmärkten anscheinend wieder in einem „ruhigen Fahrwasser“ befinden, sollten sich Stiftungsvorstände von dieser vermeintlichen Ruhe nicht täuschen lassen. Risiken treten nun einmal selten mit Vorankündigung zutage.

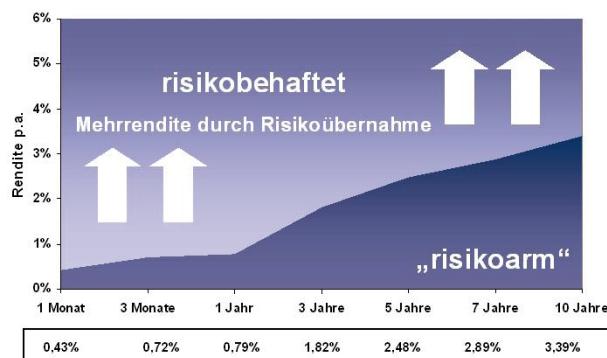
Die Stiftungsgremien sollten sich daher zunächst ein konkretes Bild über ihre finanziellen Erfordernisse und die (realistischen) Möglichkeiten aus der Anlage des Stiftungsvermögens machen. Die daraus resultierenden Anlageziele sollten im Einklang mit der individuellen Risikobereitschaft und dem Risikobudget der Stiftung stehen. Dabei sollte dem Ziel des langfristigen (möglichst realen) Kapitalerhalts eine im Vergleich zur kurzfristigen Ertragsmaximierung übergeordnete Priorität eingeräumt werden. Von daher kann die Maxime „weniger ist manchmal mehr“ bezogen auf die Zusage fester, langfristiger Förderleistungen durchaus hilfreich sein.

Stiftungen sollten eine klare, langfristig angelegte Anlagestrategie verfolgen, die den individuellen Stiftungserfordernissen Rechnung trägt. Den Schwerpunkt sollten dabei weiterhin festverzinsliche Wertpapiere wie Staatsanlei-

hen und Pfandbriefe bilden. Darüber hinaus bieten sich unternehmens- und inflationsindexierte Anleihen sowie Immobilien(-fonds) an. Eine Beimischung qualitativ hochwertiger, dividendenstarker Aktien sollte unter dem Aspekt des langfristigen realen Kapitalerhalts erfolgen. Aktienanleihen bieten interessante Risikoprofile und attraktive Ertragspotenziale.

Ein breit diversifiziertes Portfolio ist dabei unverändert das A und O eines guten Stiftungsportfolios. Auch wenn die Finanzkrise die bisher geltenden historischen Zusammenhänge an den Märkten scheinbar außer Kraft gesetzt hat, bleiben gewisse „goldene Regeln“ Dauerbrenner. Allerdings hat die Finanzkrise auch deutlich gezeigt, dass ein klassisches „buy and hold“ für Stiftungen nicht zielführend ist.

Das Hinzuziehen externer Stiftungsberatungskompetenz kann bei der Umsetzung vorteilhaft sein und helfen, Fehler zu vermeiden.



Darstellung: Brutto-Renditen festverzinslicher „risikoloser“ Geldanlagen; Stand 30.10.2009; bis 3 Monate Angebotsatz unter Bankern; ab 1 Jahre BÖBL und Bund.

Ein Beitrag von:



Frank Kamp  
Deutsche Bank AG  
Philantropical Wealth

## Non-Profit-Recht konkret

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer\*/Prof. Dr. Rainer Hüttemann\*\*

### Flexibilisierung der Rücklagenbildung bei gemeinnützigen Stiftungen

#### I. Problem

Die Finanz- und Wirtschaftskrise hat bei der Mehrzahl der deutschen Stiftungen dazu geführt, dass der Wert ihres Vermögens ebenso wie ihre Erträge aus der Vermögensanlage teils weniger, teils mehr gesunken sind. Besonders drastisch ist das Beispiel der Stiftung Industrieforschung, deren Stiftungsvermögen zu fast 100% aus 12% des Aktienkapitals der IKB-Bank besteht, die seit 2007 keine Dividenden mehr ausschüttet und deren Aktienwert von 30 EUR im Jahr 2007 auf 0,86 EUR im November 2009 gesunken ist. Während die Landesstiftungsgesetze zum Erhalt des Stiftungsvermögens aus den Erträgen auffordern, wenn dieses an Wert verloren hat, sehen sich gemeinnützige Stiftungen hierdurch gehindert, weil sie zum Erhalt der Steuerfreiheit wegen Gemeinnützigkeit ihre Mittel zeitnah verwenden müssen.<sup>1</sup> Wollen Stiftungen ihr Vermögen in seinem realen Wert erhalten, müssen sie regelmäßig für einen Inflationsausgleich sorgen.

Das Gebot der Substanzerhaltung verpflichtet die Stiftungen zwar nicht zu einer bestimmten Form der Substanzerhaltung; die Stiftung muss insofern nicht die Möglichkeiten der freien Rücklage nutzen, wenn sie Alternativen hat. Jedoch gibt es faktisch für die meisten, vor allem kleineren, Stiftungen wenig Alternativen zu einem Inflationsausgleich mittels einer freien Rücklage. Nach § 58 Nr. 7a AO kann hierfür jährlich ein Betrag bis zu einem Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung sowie bis zu 10% der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel (Zuwendungen im ideellen Bereich, Überschüsse aus Zweckbetrieben, Überschüsse aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) in eine freie Rücklage eingestellt werden. Allerdings bezieht sich die Zuführung immer nur auf ein Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr, so dass eine nicht erfolgte Rücklagendotierung nicht in den Folgejahren nachgeholt werden kann. Aus diesem Grund wird vorgeschlagen, das nach § 58 Nr. 7a AO für die Rücklagendotierung geltende strikte Jahresprinzip zugunsten eines Fünf-Jahres-Zeitraumes zu ändern, so dass die für eine nachhaltige Stiftungsarbeit erforderliche Bildung einer freien Rücklage nicht jährlich erfolgen muss, sondern nachgeholt werden kann.

#### II. Änderungsvorschlag

Am Ende der Vorschrift des § 58 Nr. 7a AO:

7. a) eine Körperschaft höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführt, wird folgender Halbsatz eingefügt:

*„; eine Körperschaft kann die Bildung einer Rücklage aus Überschüssen der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung, die sie in einem Jahr nicht ausgenutzt hat, bis zum Ende des vierten auf das Jahr der Überschusserzielung folgenden Jahres nachholen,“*

#### III. Begründung

Die Änderung würde es Stiftungen erleichtern, in Zeiten der Finanzkrise das Förderniveau trotz sinkender Erträge aufrecht zu halten, also momentan mehr auszugeben. Der Vorschlag dient den Fördermittelempfängern bei der Überbrückung der Krise (Theater, Kindergärten, Projekte etc.) und kostet den Staat insgesamt nichts. Der Stiftung würde es ermöglicht, innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraumes, wenn die Erträge besser sind, mehr als das jährlich erlaubte Drittel der Erträge des jeweiligen Jahres in Höhe der in diesem Jahr nicht ausgeschöpften Mittel einzustellen. Folgende Beispiele erläutern die Funktionsweise:

#### IV. Beispiele

##### 1. Gegenwärtige Rechtslage

Stiftung mit einem Vermögen in Höhe von 1 Mio. EUR

in den Jahren 2006 bis 2008 jeweils 4,5% Zinserträge, also	45.000 EUR
mögliche freie Rücklage nach gegenwärtigem Recht:	15.000 EUR
verbleibende Fördermittel:	30.000 EUR

2009: Zinserträge bei nur 3 %, Vermögensertrag	30.000 EUR
freie Rücklage nach derzeitigem Recht	10.000 EUR
verbleibende Fördermittel:	20.000 EUR

##### 2. Änderungsvorschlag

Wenn die Stiftung die 10.000 EUR betragende mögliche freie Rücklage des Jahres 2009 in späteren Hochzinsphasen nachholen könnte, also zusätzlich zum jährlichen Drittel der Erträge in die freie Rücklage einbringen könnte, fällt es ihr leichter, im Jahr 2009 nichts in die freie Rücklage zu stellen und die Förderbeträge auch im Jahr 2009 in Höhe von 30.000 EUR gleich bleibend zu lassen:

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

\*\* Geschäftsführender Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

1 Ich habe hierauf in einem Beitrag in der FAZ v. 6.5.2009, S. 21, hingewiesen.

2010: Zinserträge bei 3%, Vermögensertrag	30.000 EUR
in 2010 nicht ausgeschöpfte Rücklage:	10.000 EUR
Fördervolumen: 2010 wie bis 2008	30.000 EUR
Nachholbetrag in späteren Hochzinsphasen für freie Rücklage:	10.000 EUR

## V. Mögliche Einwände und Gegengründe

Gegenüber dem Einwand, damit würden gemeinnützige Stiftungen über Gebühr begünstigt, weil sie durch die bereits bestehenden Möglichkeiten der Rücklagenbildung ausreichend vor Vermögensverlusten geschützt seien und die Rücklagenbeträge dem Wirtschaftsleben entzogen würden, ist Folgendes zu bedenken. Bereits heute schöpfen die großen, professionell gemanagten Stiftungen die Thesaurierungsmöglichkeit des § 58 Nr. 7a AO vollständig aus. Auch für Stiftungsunternehmen hat der BFH eine Rücklagenbildung im Unternehmen selbst für zulässig gehalten, wenn dafür wirtschaftliche Gründe vorliegen.<sup>2</sup> Darüber hinaus kann der Stifter in der Unternehmenssatzung die Entnahmerechte der gemeinnützigen Stiftung durch Thesaurierungsklauseln beschränken.<sup>3</sup> Die großen Unternehmensstiftungen sind auf die vorgeschlagene Änderung daher ebenfalls nicht angewiesen. Die Regelung kommt daher vornehmlich kleineren, ertragsschwächeren Stiftungen zugute, die ehrenamtlich geführt werden.

Die gemeinnützigen Stiftungen haben von einer solchen Lösung weniger Vorteile als vor allem die Fördermittelpfänger, die ebenso durch die Krise getroffen sind. Die Flexibilisierung der Rücklagenbildung wirkt im Ergebnis zugunsten einer stabilen Arbeit von Theatern, Wissenschaft und Nichtregierungsorganisationen.

In Zeiten niedrigerer Erträge wird die Stiftung durch den Grundsatz der Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 AO gezwungen, ihre Fördertätigkeit nicht unter bestimmte Grenzen sinken zu lassen. Feste Grenzen für die Höhe einer zulässigen Verwaltungsquote gibt es im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht nicht. Zu Recht betont der BFH, dass es nicht möglich sei, eine für alle Situationen passende Verwaltungskostenquote zu nennen.<sup>4</sup> In der Aufbauphase etwa wird der Stiftung eine höhere Verwaltungsquote eingeräumt.<sup>5</sup> Darüber hinaus hat der BFH eine Grenze von 50% der Einnahmen aus Geldspenden für die Kosten der Verwaltung und der Spendenwerbung als angemessen angesehen.<sup>6</sup> Die Stiftungen können daher auch in Phasen von Vermögensverlusten nicht unbegrenzt in Rücklagen „sparen“.

Das Ergebnis einer entsprechenden Novellierung des § 58 Nr. 7 a AO wäre kein Vermögensvorteil für gemeinnützige Stiftungen. Den Stiftungen würde nicht ermöglicht, zusätzlich Vermögen anzusammeln. Vielmehr bliebe die Maximalhöhe der insgesamt auf den Fünf-Jahres-Zeitraum bezogenen Rücklagendotierung genauso wie nach der ge-

genwärtigen Rechtslage. Die Reform wäre vor allem ein Gewinn an Dispositionsfreiheit, der dem gemeinnützigen Wirken der Stiftungen vor allem in Krisenzeiten zugute käme. Eine derartige Flexibilisierung sieht sogar das insofern strengere US-amerikanische Recht vor. Dort besteht bekanntlich ein jährliches Mindestausschüttungsgebot in Höhe von 5% des Marktwertes des Stiftungsvermögens (so genannte pay out rule). Jedoch können Förderbeträge, die in einem Jahr oberhalb der 5%-Regel ausgegeben worden sind, auf bis zu fünf der folgenden Jahre vorgetragen werden. In schlechteren Zeiten kann dann die Mindestausschüttung auch unterbleiben.<sup>7</sup>

## VI. Fazit

Im Ergebnis geht es lediglich um eine zeitliche Flexibilisierung der Rücklagendotierung. Damit hätten Stiftungen und natürlich auch andere gemeinnützige Organisationen ein flexibles Instrument an der Hand, um auf Ertragsrückgänge reagieren zu können, ohne dass die Gefahr besteht, dass die Non-Profit-Organisationen für eine zu lange Dauer ihre gemeinnützigen Zwecke nicht verfolgen, sondern Vermögenswiederaufbau betreiben. Dem Stiftungsmanagement würde das Problem der unsicheren Prognose darüber, wie sich die eigene Ertragslage und die Weltwirtschaftslage entwickeln und in welcher Höhe eine Rücklage notwendig erscheint, zum Teil abgenommen. Vorschläge vergleichbarer Flexibilisierungen für kommerzielle Unternehmen liegen mit dem Referentenentwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 9.11.2009 vor, so bei dem neu eingefügten EBITDA-Vortrag für fünf Wirtschaftsjahre bei der Zinsschrankenregelung.

Da sich die Finanzkrise bereits seit im Jahr 2008 auf viele gemeinnützige Stiftungen ausgewirkt hat, wird eine rückwirkende Gesetzesänderung befürwortet, so dass die Möglichkeit der Nachholung wenigstens ab dem 1.1.2009 bestünde.

2 BFH, Urt. v. 15.7.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162.

3 BFH (Fn. 2).

4 BFH, Urt. v. 23.9.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320.

5 BFH (Fn. 4).

6 BFH (Fn. 4).

7 Vgl. *Toepler*, Bewertung von von Stiftungsvermögen in den USA im Vergleich zu Deutschland, in: *Doppstadt/Koss/Toepler*, Vermögen von Stiftungen – Bewertung in Deutschland und den USA, 2002, S. 99 ff. Bei operativen Stiftungen sind die Grenzen weniger streng, diese müssen lediglich 85 % ihrer Erträge ausschütten, dürfen also 15% thesaurieren.

## Veranstaltungsberichte

### Stiftungsland Österreich – Felix Austria? Aktuelle Entwicklungen und Tendenzen im Zivil- und Steuerrecht

#### I. Einleitung

Am 24.9.2009 veranstaltete das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen den 16. Länderabend zu ausländischen Stiftungsrechten. Im Mittelpunkt standen neueste Entwicklungen im Zivil- und Steuerrecht der österreichischen Privatstiftung. Mit Herrn Rechtsanwalt Dr. *Maximilian Eiselsberg*, Wien, der die Schaffung eines neuen Stiftungsrechts für Österreich initiiert und an der Vorbereitung des Privatstiftungsgesetzes mitgewirkt hat, und Herrn Mag. Dr. *Johannes Zollner*, Habilitand am Lehrstuhl von Frau Kollegin *Susanne Kalss*, Wirtschaftsuniversität Wien, konnten zwei ausgewiesene Experten hierfür gewonnen werden.

#### II. Zivilrecht

Die österreichische Stiftungslandschaft ist zwiegespalten. Auf der Grundlage des Bundesstiftungs- und Fondsgesetzes sowie den entsprechenden Landesgesetzen steht die Rechtsform der ausschließlich gemeinnützigen Zweckverfolgung dienenden Stiftungen. Soweit die Zwecke der Stiftung über die Interessen innerhalb eines Bundeslandes hinausgehen, ist das Bundesrecht einschlägig. Die Rechtsform ähnelt sehr der deutschen Stiftung der §§ 80 ff. BGB und untersteht ebenso wie diese der Stiftungsaufsicht durch Behörden. Um einen Fonds im Sinne dieser Gesetze handelt es sich, wenn zur Zweckverfolgung auch das Vermögen selbst verwendet werden darf. Die gemeinnützige Stiftung ist allerdings wenig verbreitet. Im Vergleich dazu bestehen in Deutschland 16.406 Stiftungen (Stand 2008), von denen 95% als gemeinnützig anerkannt sind.

Einen Siegeszug hat hingegen die seit 16 Jahren bestehende österreichische Privatstiftung auf der Grundlage des Privatstiftungsgesetzes von 1993 (PSG) angetreten. Die Referenten trugen plastisch vor, dass die österreichische Wirtschaft die Einführung dieser auch zu privaten Zwecken nutzbaren Stiftungsform stark forciert hat, so dass es nicht Wunder nimmt, wenn sich die Liste der Stifter und Stiftungen wie ein „Who is who“ der österreichischen Unternehmerlandschaft liest. Am 31.8.2009 waren 3232 Privatstiftungen registriert; nur ein kleiner Teil (geschätzt ca. 8%) sind ausschließlich gemeinnützig. Der Umfang der gemeinnützigen Zuwendungen der primär privatnützigen Privatstiftungen lässt sich nicht erfassen, weil sie kaum veröffentlicht werden. Ebenso wenig kann gesehen werden, in welchem Ausmaß und ab welchem Zeitpunkt gemeinnützige Aufgaben zum Stiftungszweck werden.

Die unternehmerische Betätigung ist der Privatstiftung nur sehr eingeschränkt erlaubt, da sie nicht eine über die bloße Nebentätigkeit hinausgehende gewerbsmäßige Tätigkeit ausüben darf, nicht die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen und nicht persönlich

haftende Gesellschafterin einer Personengesellschaft des Handelsrechts oder einer eingetragenen Erwerbsgesellschaft sein darf. Zur Unternehmensfortführung eignet sich die Privatstiftung daher nur insoweit, als die Stiftung als Trägerin von Unternehmensbeteiligungen dienen kann. Die Tätigkeit als Konzernspitze ist allerdings unter gewissen Umständen zulässig.

*Zollner* stellte die besonderen Vorteile der Stiftung für den Stifter heraus, unterstrich jedoch auch die darin liegenden Risiken: Die Stiftung dient der Perpetuierung des darin gebundenen Vermögens, das dem Zugriff von Erben ebenso wie dem des Stifters entzogen ist. Als Mindestvermögen sind 70.000 EUR vorgesehen, welches nicht der Funktion eines Mindestkapitals dient, sondern lediglich als Seriositätsschwelle fungiert, denn das Vermögen darf von Gesetzes wegen auch ausgeschüttet werden. Die Erträge fließen entsprechend der Zwecksetzung dem Stifter selbst oder bestimmten Personen, meist Familienangehörigen als Destinatären zu. Dem Geheimhaltungsinteresse des Stifters dient die Regelung, dass wichtige Informationen nicht in dem öffentlich einsehbaren Firmenbuch, sondern in eine nicht einsehbare Zusatzurkunde aufgenommen werden können.

Zwar verliert der Stifter mit der Errichtung der Stiftung ebenso wie im deutschen Recht grundsätzlich den Zugriff auf das Stiftungsvermögen. Er kann dem jedoch entgehen, indem er sich die Änderung der Stiftungserklärung oder sogar den Widerruf der Privatstiftung vorbehält. Dieses Recht steht zwar nur dem Stifter zu und ist nicht vererblich. Die Stiftung lässt sich jedoch für eine längere Zeit gestaltbar halten, indem möglichst viele Mitglieder der dem Hauptstifter folgenden Generation in den Kreis der Stifter aufgenommen werden. Auch kann der Stifter kraft privatautonomer Gestaltung selbst dem Vorstand angehören, sich ein Ernennungs- und Abberufungsrecht sowie als Vorstandsmitglied ein Mehrfachstimmrecht oder Dirimierungsrecht, d.h. ein doppeltes Stimmrecht bei Stimmgleichheit, vorbehalten.

Als größte Gefahr für die Privatstiftung arbeitete *Zollner* die vom Gesetz kaum geregelte und somit der freien Gestaltung überlassene Foundation Governance heraus. Wie auch aus anderen Stiftungsrechten bekannt, verursacht das Fehlen eines Eigentümers ein stiftungstypisches strukturelles Kontrolldefizit. Da eine laufende Kontrolle der Privatstiftung durch eine Aufsichtsbehörde nicht vorgesehen ist, sieht das Gesetz im Schwerpunkt eine interne Kontrolle vor. So soll das Sechs-Augen-Prinzip beim Stiftungsvorstand, der aus mindestens drei Personen bestehen muss, gewährleisten, dass eine wechselseitige Kontrolle stattfindet. Außer dem Stifter dürfen Begünstigte oder deren Angehörige bis zu einem bestimmten Verwandtschaftsgrad nicht Vorstandsmitglied werden. *Zollner* wies auf eine aktuelle Entscheidung des OGH vom 5.8.2009 (86 Ob 42/09h) hin, nach der den in einem Stiftungsbeirat organisierten Begünstigten nicht die uneingeschränkte Möglichkeit eingeräumt werden kann, den Vorstand zu bestellen oder bei Vorliegen eines wichtigen Grundes abzurufen.

Völlig ungeklärt ist, ob ein Begünstigter auf den Ausgleich von Schäden der Stiftung durch den Vorstand hinwirken kann, die dieser durch schuldhaftes Pflichtverletzungen begangen hat, eine Frage, die durch die aktuelle Finanzkrise neue Aktualität gewonnen hat.

Als einen gewissen Ausgleich für die fehlende Kontrolle durch eine Behörde ist die zwingende Bestellung eines Stiftungsprüfers vorgesehen, der durch das Gericht oder einen Aufsichtsrat bestellt wird und beeideter Wirtschaftsprüfer/Buchprüfer und Steuerberater sein muss. Ihre vom Gesetz zugeordnete Kontrollfunktion hat die Anordnung einer Sonderprüfung hingegen bislang nicht erfüllt, kann sie doch nur durch die Stiftungsorgane und nicht von Amts wegen beantragt werden. *Zollner* empfahl dem Gesetzgeber daher dringend, das PSG mit dem Ziel einer wirksameren Foundation Governance zu verbessern, weil nach dem demnächst zunehmenden Abtritt der ersten Stiftergeneration in vielen Stiftungen die Gefahr der Verselbständigung des Stiftungsmanagements besteht und Eigenreparaturen nicht mehr möglich sein werden.

Hingegen wurde durch Wissenschaft und Rechtsprechung geklärt, dass die berechtigten Ansprüche Dritter an den Stifter wie etwa Pflichtteils- und Unterhaltsansprüche, Ansprüche zur Aufteilung des ehelichen Vermögens nach einer Scheidung sowie die Gläubigerrechte nach dem Anfechtungs- und Konkursrecht nicht beeinträchtigt werden können.

### III. Steuerrecht

Zum großen Erfolg der Privatstiftung haben in nicht unerheblichem Maße ihre günstigen Steuerfolgen beigetragen, wie *Eiselsberg* hervorhob. Die Vermögenswidmung an eine Privatstiftung unterlag bis zur Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Österreich zum 31.7.2008 der ermäßigten Erbschaft- und Schenkungsteuer in Höhe von 5%. Seit dem 1.8.2008 wird das zugewendete Vermögen nun mit einer Stiftungseingangssteuer in Höhe von 2,5% des Verkehrswertes der Zuwendung, bei Grundstücken entsprechend der Grunderwerbsteuer von 3,5%, belastet. Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und Betriebsgrundstücke gilt die – meist günstige – Bewertung auf der Grundlage von steuerlichen Einheitswerten.

Voraussetzung für die niedrige Stiftungseingangssteuer ist, dass der Zuwendende oder die empfangende Stiftung im Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthaltsort, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland haben. Diese Gestaltung macht es auch für Ausländer attraktiv, durch Wohnsitzverlagerung nach Österreich für ihre Vermögensnachfolge die österreichische Privatstiftung zu nutzen. Die Stiftungseingangssteuer erhöht sich auf 25%, wenn der Empfänger nicht mit einer Privatstiftung nach dem PSG vergleichbar ist, die erforderlichen Dokumente nicht offen gelegt werden oder mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung keine umfassende Amts- oder Vollstreckungshilfe in Steuersachen besteht.

Verfassungsrechtliche Bedenken werden geäußert, weil nach Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer entsprechende Vermögensübertragungen an andere Empfänger gänzlich steuerfrei bleiben. Für den Steuerpflichtigen kann die Errichtung einer Privatstiftung gleichwohl

günstiger sein, weil deren Erträge aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung einem Steuersatz in der Körperschaftsteuer von 25% unterliegen. Veräußerungsgewinne außerhalb der Spekulationsfristen von 10 Jahren bei Immobilien und von einem Jahr bei Wertpapieren bleiben steuerfrei. Erträge aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind bereits aufgrund der allgemeinen Befreiungsnorm des § 10 KStG steuerbefreit. Ausländische Beteiligungserträge bleiben steuerfrei, wenn keine Steuerentlastung aufgrund von DBA eingreift. Erträge, die eine Privatstiftung aus ihren Beteiligungen erzielt, können daher, so *Eiselsberg*, „steuerfrei geparkt“ werden. Nur Zinsen aus Bankanlagen oder Rentenpapieren oder Beteiligungsveräußerungen von Anteilen von 1% oder mehr unterliegen einer 12,5%igen „Zwischenbesteuerung“, die bei Ausschüttung an die Destinatäre wieder gutgeschrieben wird, wenn zugleich die 25%ige Kapitalertragsteuer einbehalten wird. Dies ergibt einen gewissen, die Thesaurierung erleichternden Steuerstundungseffekt.

Zuwendungen, die die Stiftung zur Erfüllung des Stiftungszwecks leistet, unterliegen stets der 25%igen Kapitalertragsteuer, gleichgültig, welche Mittel die Stiftung zur Auszahlung heranzieht. Es wird also auch die „Substanz“ erfasst; dies gilt auch bei der Liquidation durch Auszahlung des Vermögens an den Letztbegünstigten. Dies wird als der „Mausefallen-Effekt“ bezeichnet, weil der stiftungsrechtliche Widerruf zu abgabenrechtlichen Nachteilen führt. Dieser Effekt wurde mit Wirkung ab 1.8.2008 abgeschafft: Nach diesem Zeitpunkt gewidmetes Vermögen kann steuerfrei von der Stiftung herausgegeben werden. Allerdings darf die steuerneutrale Ausschüttung nur erfolgen, soweit keine Erträge mehr vorhanden sind; diese sind vorrangig auszuschütten.

### IV. Fazit

Die Veranstaltung führte den Teilnehmern aus Wissenschaft und Praxis die Besonderheiten sowie ganz aktuelle Entwicklungen auf dem Gebiet des österreichischen Stiftungszivil- und Stiftungssteuerrechts deutlich vor Augen. Intensiv wurden die Fragen der Foundation Governance, des Schutzes außenstehender Gläubiger der Stiftung und die steuerlichen Privilegierungen der Privatstiftung diskutiert. Einig war man sich, dass der Beitrag der Stiftungen für die Allgemeinheit und damit für die Zivilgesellschaft in Österreich im Vergleich zu anderen Ländern noch unterentwickelt ist. Hierzu wurde der Vorschlag geäußert, eine große Konferenz mit internationaler Beteiligung in Wien auszurichten, in der die Bedeutung eines gemeinnützigen Stiftungswesens diskutiert werden sollte.

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

## Aktives vs. passives Portfoliomanagement Veranstaltung des Alumni-Vereins Private Wealth Management e.V.

Der Alumni-Verein Private Wealth Management e.V.<sup>1</sup> veranstaltete am 31.10.2009 in Münster ein Symposium über „Aktives vs. passives Portfoliomanagement“ für ca. 80 Teilnehmer aus den Bereichen Stiftungen, Banken und Beratung. Das Thema des aktiven bzw. passiven Portfoliomanagements von Finanzinstrumenten, z.B. in Form von Aktien und Fonds, hat nicht nur für vermögende Privatpersonen und institutionelle Anleger, sondern auch für Non-Profit-Organisationen große Bedeutung. Denn hier liegt regelmäßig ein Vermögen vor, zu dessen Verwaltung, Erhaltung und ggf. Vermehrung die geschäftsführenden Organe verpflichtet sind. Sofern diese Institutionen nur in sichere Anlagen investieren – beispielsweise Renten und Festgelder – besteht angesichts der Inflation und der niedrigeren Rendite die ständige Gefahr des realen Kapitalverlustes. Die Ausgangsfrage für das Symposium lautete: Kann innerhalb der Vermögensverwaltung und des Portfoliomanagements ein echter Mehrwert (sogenanntes Alpha) erzielt werden, der nicht durch den Markt bzw. seine Informationseffizienz erklärbar und vorab prognostizierbar ist?

Professor Dr. *Martin Bohl*, Inhaber des Lehrstuhls für Volkswirtschaftslehre an der Universität Münster, trug hierzu vor, empirische Kapitalmarktforschungen hätten ergeben, dass effiziente Kapitalmärkte existierten und dass daher stichhaltige Prognosen auf Basis allgemein für die Marktteilnehmer verfügbarer Informationen nicht möglich seien. Insofern ging er eher von einer Verengung der Handlungsspielräume der Marktteilnehmer aus, z.B. in Bezug auf die Selektion einzelner Investitionsmöglichkeiten und das „Timing“. Es sei daher kaum möglich, „den Markt zu schlagen“. Ganz im Sinne der Theorien von *Markowitz* käme es darauf an, in dem Portfolio eine möglichst breite Diversifikation nach Regionen, Sektoren und Anlageinstrumenten herzustellen.

Aus praktischer Sicht stellte *Thomas Meyer zu Drewer*, Lyxor Asset Management, Frankfurt, dasjenige Investitionsinstrument vor, das dieser Sichtweise der Kapitalmärkte am ehesten entspreche: Die sogenannten ETFs (Exchange Trades Funds, d.h. Fonds mit Sondervermögen nach dem Investmentgesetz), die sehr kostengünstig über Börsenindizes die Entwicklung bestimmter Kapitalmärkte abbildeten. Damit erziele der Anleger wenigstens die Markttrendite, während lediglich 10 - 15% der aktiv gemanagten Fonds den jeweiligen Index überträfen. Überdies könne sich der Anleger in seinem sonstigen (Anlage-)Verhalten auf seine eigentlichen Stärken konzentrieren.

Erhebliche Zweifel an der Effizienz der Kapitalmärkte äußerten hingegen *Eckhard Sauren*, Sauren Fonds-Service AG, Köln, und *Michael Keppler*, Keppler Asset Management Inc., New York. *Sauren* kritisierte, dass die Vertreter des passiven Managements sich zu sehr prozyklisch verhielten und in jeder Form auf ein Generieren des „Alpha“ verzichteten. Er trat für eine analytische Vorgehensweise ein, die es ermögliche, aus der Vielzahl der Fondsmanager in einem strukturierten Prozess und über persönliche Gespräche diejenigen zu identifizieren, die auch in Zukunft überdurchschnittliche Performances erzielen würden. *Keppler* vertrat den quantitativ fundamentalen Ansatz im Investitionsmanagement. Nach seiner Erfahrung gelänge es immer wieder, unter Substanz- und Ertragsaspekten über sogenannte „Top-Value-Konzepte“ besonders erfolgreiche Unternehmen herauszufiltern. Er warnte dabei vor einer zu sehr „kapitalgewichteten“ Vorgehensweise bei der Auswahl von Märkten und Unternehmen.

In der anschließenden, von *Johannes Stegmaier*, Münster Stegmaier Rombach Family Office, Bad Waldsee, geleiteten Diskussion, erhielten die unterschiedlichen Ansätze zusätzliche Konturen. *Bohl* räumte ein, dass die Märkte „halbstreng informationseffizient“ seien und es immer wieder zu bestimmten Anomalien oder Ausnahmen komme. Er habe aber Zweifel, ob die später erfolgreicher Manager zu Beginn ihrer Karriere mit wissenschaftlichen Methoden herausgefunden werden könnten. Auch über die unterschiedlichen Verwaltungskosten, deutlich geringer beim passiven Ansatz als beim aktiven Ansatz, gab es unterschiedliche Bewertungen. Ebenso wurde darauf hingewiesen, dass die ehemals so scharfe Kontur der ETFs wegen der zwischenzeitlichen Produktvielfalt nachgelassen habe.

*Rechtsanwalt Dr. Matthias Baus*  
*Executive MBA, Hamburg*

<sup>1</sup> Der Alumni-Verein Private Wealth Management e.V. ([www.alumni-pwm.de](http://www.alumni-pwm.de)) ist ein gemeinnütziger Verein, der aus dem Postgraduierten-Studiengang „Private Wealth Management – Familienunternehmen, Vermögensmanagement, Nachfolgegestaltung“ hervorgegangen ist. Zweck des Vereins ist die Förderung von Forschung und Lehre im Bereich Private Wealth Management. Private Wealth Management bezeichnet einen interdisziplinären Bereich im Schnittpunkt von Rechts- und Wirtschaftswissenschaften, der sich mit rechtlichen, steuerlichen und wirtschaftlichen Aspekten von Erbrecht, Nachfolgegestaltung und Vermögensmanagement sowie mit angrenzenden Fragestellungen befasst.

## 9. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts

Das Institut für Steuerrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg, lud vom 6.-7.11.2009 zu den 9. Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts ein. Unter der Leitung von Professor Dr. *Birgit Weitemeyer* wurden zwei Tage lang aktuelle Probleme und Fallgestaltungen aus dem gemeinnützigen Sektor erörtert. Dabei wurden in vier Themenblöcken das Stiftungs- und Vereinsrecht, die Governance und Transparenz von Non-Profit-Organisationen, das aktuelle Gemeinnützigkeitsrecht sowie das Thema der Gemeinnützigkeit auf dem Prüfstand des Europarechts behandelt.

Die „Hamburger Rede“ hielt in diesem Jahr Rechtsanwalt Dr. *Christian Jacobs*, Vorsitzender des Stiftungsrats der Jacobs Foundation und Partner der Sozietät White & Case, Hamburg. Seine Rede stand unter dem Thema: „Grenzen überschreiten: Neue Herausforderungen und Chancen für Stiftungen“. *Jacobs* rief die Stiftungen dazu auf, auch in Zeiten der Krise Risiken einzugehen und zu beweisen, dass „sie mehr als nur Schönwettersegler“ seien. Ferner forderte er von den nationalen Gesetzgebern, grenzüberschreitende Tätigkeiten der Stiftungen stärker zu fördern.

### I. Themenblock – Stiftungsrecht/Vereinsrecht

1. Professor Dr. Dr. h.c. *Werner F. Ebke*<sup>1</sup> berichtete „Zum Stand der Schaffung eines European Foundation Statute“. Leider konnte er die aktuellen Stellungnahmen der Mitgliedstaaten und verschiedenen Organisationen zu dem geplanten European Foundation Statute noch nicht auswerten und präsentieren, da die Europäische Kommission die Stellungnahmen aus technischen Gründen noch nicht online gestellt hatte. Stattdessen stellte *Ebke* dar, welchen Schwierigkeiten Stiftungen mit grenzüberschreitenden Aktivitäten begegnen. Als besonders problematisch stellte sich heraus, dass die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit nach Art. 48 EG auf Stiftungen nicht vollständig geklärt ist. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist Voraussetzung für die Niederlassungsfreiheit die Verfolgung eines Erwerbszwecks. Konsequenz wäre, dass beispielsweise eine Stiftung, die sogenannte „Merchandising“-Artikel vertreibt, unter den Schutz der Grundfreiheiten des EG-Vertrages käme, eine lediglich gemeinnützig tätige Stiftung dagegen nicht. Bezüglich des European Foundation Statute kam *Ebke* zu dem Schluss, dass diese für große, grenzüberschreitend tätige Stiftungen eine sinnvolle Rechtsform wäre.

In der anschließenden Diskussion trat das Problem noch deutlicher zu Tage, dass für Stiftungen bei einer Förderung im Ausland viele Hürden bestehen. Auch das deutsche Recht enthalte zum Teil nicht hinreichende Regelungen bezüglich der Steuerbefreiung von ausländischen Stiftungen, die sich in Deutschland engagieren wollen.

2. Sodann hielt Dr. *Annette Happ*<sup>2</sup> einen Vortrag mit dem Titel „Änderungen der Stiftungsverfassung und des Stiftungszwecks in der Praxis“, wobei sie sich hauptsächlich auf die Änderungen des Stiftungszwecks konzentrierte. Die Stiftung als „Fels mitten in den sie umbrandenden Wogen des modernen Lebens“<sup>3</sup> lasse nachträgliche Änderungen in nur sehr beschränktem Maß zu. *Happ* zeigte in ih-

rem Vortrag Möglichkeiten für die Praxis auf, um doch eine gewisse Flexibilität zu erreichen. Nach Bundesrecht gebe es nur die in § 87 BGB geregelte Änderungskompetenz der Stiftungsaufsichtsbehörde für den Fall der Unmöglichkeit oder Gemeinwohlwidrigkeit der Erfüllung des Stiftungszwecks. Eine Änderungskompetenz der Stiftungsorgane lasse sich aus dieser Vorschrift jedoch nicht entnehmen. Die Landesrechte böten keine einheitlichen Regelungen, des Weiteren sei die Verfassungsmäßigkeit dieser Normen in Zweifel zu ziehen. *Happ* riet daher dazu, einen Änderungsvorbehalt in die Stiftungssatzung aufzunehmen. Damit dieser zulässig sei, müsse er die Voraussetzungen für eine Zweckänderung ausdrücklich benennen und objektive Kriterien enthalten.

3. Professor Dr. *Arnd Arnold*<sup>4</sup> trug zu dem Thema „Die Haftung in Verein und Stiftung“ vor, wobei er die Grundlagen und die Gesetzesreform zur Haftungsbeschränkung von Vereins- und Stiftungsvorständen darlegte. Besonderes Augenmerk legte *Arnold* auf die im Oktober in Kraft getretene Gesetzesänderung zur begrenzten Haftung von ehrenamtlichen Vorständen gemeinnütziger Vereine (§ 31a BGB). Dabei führte er aus, dass die Norm nicht nur auf den Vorstand im Sinne des § 26 BGB, sondern auch auf besondere Vertreter im Sinne des § 30 BGB und Mitglieder des erweiterten Vorstands oder Präsidiums anzuwenden sei. Die Haftungsbeschränkung sei auch auf ehrenamtlich tätige Vereinsmitglieder auszudehnen. *Arnold* maß der Neuregelung jedoch keine große praktische Bedeutung zu, da die Insolvenzsverschleppungshaftung nach § 42 Abs. 2 BGB sowie die Haftung für Steuern und Sozialabgaben erhalten bleibe.

In der anschließenden Diskussion wurde die These *Arnolds* kritisch gesehen, dass die Haftungsprivilegierung nach § 31a BGB auch für ehrenamtlich tätige Vereinsmitglieder anzuwenden sei, auch wenn Sympathie für die Gleichstellung von „Häuptling und Indianer“ aufgebracht wurde.

4. Ein sehr aktuelles Problemfeld behandelte Dr. *Stephan Schauhoff*<sup>5</sup> in seinem Vortrag zum Thema „Die Verwaltung des Stiftungsvermögens in der Finanzkrise – Zivilrechtliche und steuerrechtliche Risiken“. Dabei ging es vor allem um den Ausgleich zwischen Zweckverwirklichung und Vermögenserhaltung. Es sei bereits unklar, was genau unter Vermögenserhalt zu verstehen sei. Nach Ansicht von *Schauhoff* geht es nicht um einen Real- oder Nominalwerterhalt, vielmehr gebe der Stifter vor, in welchem Maß Vermögen zu erhalten sei oder ob die Ertragsverwendung vorgehen solle. Insbesondere führe der Grundsatz der Vermögenserhaltung nicht zu einem Verbot des Verlustes bei der Anlage, es gebe auch keine sonstigen konkreten Verbote wie z.B. im VAG. Unzulässig seien nur unverantwort-

1 Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht, Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

2 Rechtsanwältin bei CMS Hasche Sigle in Hamburg und Preisträgerin des W. Rainer Walz-Preises 2007.

3 *Liermann*, in: Deutsches Stiftungswesen: Wissenschaft und Praxis 1948-1966, Tübingen 1968, S. 153 (155).

4 Dipl.-Volkswirt, Institut für Wirtschafts- und Steuerrecht einschließlich Wirtschaftsstrafrecht, Christian-Albrechts-Universität zu Kiel.

5 Fachanwalt für Steuerrecht, Flick Gocke Schaumburg.

liches Spekulieren und Entscheidungen im Eigeninteresse. In Bezug auf die Bilanzierung seien vorrangig die Landesstiftungsgesetze zu beachten, des Weiteren sei vor allem das Transparenzgebot und das Niederstwertprinzip zu befolgen. Als besonders problematisch stellte sich – auch in der nachfolgenden Diskussion – die Frage nach der Bedeutung von Tz. 9 des BMF-Schreibens zu § 55 AO heraus. Nach der Erfahrung von *Schauhoff* werde diese Regelung jedoch nur selten angewendet.

In der Diskussion wurde weiterhin auf das Problem hingewiesen, dass bei der Berechnung der Verluste auch eindeutige Regeln über Gewinnermittlung notwendig seien und für Stiftungen und Vereine bislang nur ein rudimentäres Rechnungslegungssystem vorhanden sei.

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

1. Professor Dr. *Silke Michalski*<sup>6</sup> ging der Frage nach, wie viel Markt eine Non-Profit-Organisation braucht und beschäftigte sich mit dem Problem der betriebswirtschaftlichen Orientierung von gemeinnützigen Stiftungen und Vereinen. Sie diskutierte dabei die Notwendigkeit einer vermehrten Ausrichtung der Non-Profit-Organisationen in Richtung Markt sowie die damit einhergehenden Professionalisierungs- und Effizienzeffekte. Studien hätten gezeigt, dass NPOs dieselben Managementziele verfolgen wie klassische gewinnorientierte Unternehmen. Auch habe ein Agieren auf dem Markt langfristig positive Auswirkungen auf das Leistungsangebot. Dabei vertrat *Michalski* die These, dass NPOs eine stark selektive Vorgehensweise bei der Einführung von Marktprinzipien und betriebswirtschaftlichen Handlungsprinzipien bräuchten. Schließlich müsse ein schonender Ausgleich zwischen Effizienzsteigerung und Verfolgung der „Mission“, dem gemeinnützigen Zweck, gefunden werden.

2. Die Wirtschaftsethikerin Dr. *Dorothea Baur*<sup>7</sup> setzte sich mit der Frage „Corporate Social Responsibility in Non-Profit-Organisationen – notwendig oder überflüssig?“ auseinander. Dabei sprach die Rednerin sich gegen eine Corporate Social Responsibility von NPOs aus, wobei sie betonte, dass Non-Profit-Organisationen zwar soziale Verantwortung hätten, diese aber keine Corporate Social Responsibility sein dürfe. Wenn man von einer auf das Unternehmen bezogenen sozialen Verantwortung spreche, dann impliziere man damit, dass es sich bei NPOs um wirtschaftliche Unternehmen handelt, die in erster Linie Dienstleister gegenüber ihren Geldgebern sind. Damit wäre die Stoßrichtung der Verantwortung eine ökonomische, was nicht wünschenswert sei. NPOs sollten sich vielmehr klar von Wirtschaftsakteuren abgrenzen und sich zu ihrer sozialen Verantwortung vor allem gegenüber ihren Begünstigten bekennen.

3. Einen wertvollen Einblick in die Arbeit der rheinland-pfälzischen Aufsichts- und Dienstleistungsdirektion gaben die leitende Regierungsdirektorin *Claudia Bies*<sup>8</sup> und der Regierungsamtmann *Sven Brauers*<sup>9</sup> mit ihrem Vortrag zu den „Praxiserfahrungen mit dem rheinland-pfälzischen Sammlungsrecht“. Das Sammlungsrecht als besonderes Ordnungsrecht soll die Aufsicht der spendensammelnden Organisationen gewährleisten. Durch die Möglichkeiten einer präventiven Kontrolle, der Erteilung von Auflagen so-

wie dem Auskunftsanspruch bezüglich der Mittelverwendung sei es der Behörde in vielen Fällen bereits gelungen, unseriösen Spendensammlungen entgegenzuwirken. So hat die Behörde seit 2002 bereits 44 landesweite Sammlungsverbote erteilt.

4. Nach diesem praxisorientierten Bericht sprach sich Dr. *Marcus Arndt*<sup>10</sup> für eine „zeitgemäße Neubelebung der Sammlungsgesetze der Länder“ aus. Während ursprünglich in allen Bundesländern Sammlungsgesetze existierten, bestehen nach einem „Aufhebungstrend“ heute in mehr als der Hälfte aller Bundesländer keine Sammlungsgesetze mehr. Als Gründe für die Abschaffung werden unter anderem der Bedeutungsverlust der Gesetze, der Wunsch nach Entbürokratisierung, die Eigenverantwortlichkeit des Bürgers und das Bestehen anderweitiger Informationsmöglichkeiten genannt. *Arndt* plädierte dennoch dafür, unter Berücksichtigung des technischen Fortschritts und den Veränderungen auf dem Spendensektor neue Sammlungsgesetze zu erlassen. Als problematisch sah er vor allem an, dass mit dem Wegfall der Sammlungsgesetze keine präventiven Überwachungsmöglichkeiten der Ordnungsbehörden mehr bestehen und die Eingriffsmöglichkeiten nach dem Polizei- und Ordnungsrecht – die das Vorliegen einer Gefahr für die öffentliche Sicherheit voraussetzen – gering sind.

In der Diskussion wurde deutlich, dass die Abschaffung der Sammlungsgesetze in vielen Bundesländern als unbefriedigend empfunden wird, da eine effektive Kontrolle der Spendensammlungen nur über das allgemeine Polizei- und Ordnungsrecht nicht als ausreichend erscheint. Einige Teilnehmer sprachen sich für die Wiedereinführung der Sammlungsgesetze in den verschiedenen Bundesländern zum Schutz der gutgläubigen Spender aus.

Zum Abschluss des Abends wurde der W. Rainer Walz-Preis 2008 verliehen. Die unterhaltsame Laudatio wurde dabei von Professor Dr. *Peter Rawert*<sup>11</sup> gehalten. Die dies-



6 Professur für BWL, insb. Management von öffentlichen, privaten und Nonprofit-Organisationen, Universität Hamburg.

7 ESADE Business School, Barcelona.

8 Leitende Regierungsdirektorin, Aufsichts- und Dienstleistungsdirektion Rheinland-Pfalz, Trier.

9 Regierungsamtmann, Aufsichts- und Dienstleistungsdirektion Rheinland-Pfalz, Trier.

10 Fachanwalt für Verwaltungsrecht, Weißleder & Ewer, Kiel.

11 Notar, Notariat Ballindamm, Hamburg.

jährigen Preisträgerinnen waren Dr. *Anna Katharina Gollan* mit dem Thema: „Die Anwendbarkeit der Business Judgment Rule auf Non-Profit-Organisationen“ und Dr. *Christine Geisler* mit dem Thema: „Die selbständige Stiftung im Internationalen Privatrecht“.

### III. Themenblock: Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

1. Am Samstagmorgen referierten zunächst *Ralf Klaßmann*<sup>12</sup> und *Wolfgang Schmidbauer*<sup>13</sup> zu aktuellen steuerrechtlichen Fragestellungen der Wohlfahrtspflege. Zunächst ging *Klaßmann* auf aktuelle gemeinnützige Begünstigungen in der Alten- und Behindertenhilfe sowie -pflege ein, erläuterte verschiedene gesetzliche Neuerungen und nannte die Voraussetzungen der steuerlichen Begünstigungen. Einen Schwerpunkt bildete die Neuregelung des § 4 Nr. 16 UStG. *Schmidbauer* sprach sodann über Kooperationen im Gesundheitswesen, die bei steuerbegünstigten Trägern, wie z.B. einer Krankenhaus-GmbH, unter besonderer Beobachtung der Finanzverwaltung stehen. Der Referent erläuterte eine Reihe von gemeinnützigkeitsrechtlichen, ertrag- und umsatzsteuerrechtlichen Fragestellungen und wies Wege zur Steueroptimierung.

2. Professor Dr. *Ulrich Haas*<sup>14</sup> berichtete über den „neuen Überschuldungstatbestand bei Non-Profit-Organisationen“. Er erläuterte die Änderungen des § 19 Abs. 2 InsO, der zunächst dahin gehend modifiziert wurde, dass eine Überschuldung dann ausscheiden soll, wenn die Fortführung des Unternehmens nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich ist. *Haas* diskutierte dann die Voraussetzungen für die Erstellung einer Fortführungsprognose. Bei Rechtssubjekten, die ideelle Zwecke verfolgen, sah er die Einbeziehung von zukünftigen Spenden mangels hinreichender Sicherheit als problematisch an, ließ aber eine Einbeziehung des (Stiftungs-)Grundstocks und Umlaufvermögens zu. Es gehe lediglich um alle tatsächlich verfügbaren Mittel, unabhängig von ihrer Herkunft. *Haas* kam zu dem Schluss, dass der einzige Unterschied der neuen zur alten Rechtslage darin besteht, dass bei einer positiven Fortführungsprognose, aber bestehenden Unterbilanz unter Zugrundelegung der Fortführungswerte, keine Überschuldung gegeben sein soll.

Aus dem Auditorium wurde die häufige Änderung des § 19 Abs. 2 InsO kritisiert: Geschäftsführer und Vorstände müssten immer genau wissen, wann eine Überschuldung vorliege, der Gesetzgeber selbst scheinbar dies jedoch nicht zu wissen. Auch die Ausklammerung von Spendenbeiträgen stieß auf Widerspruch.

3. Zum Thema „Insolvenz und Gemeinnützigkeit“ sprach Dr. *Günter Kahlert*.<sup>15</sup> Ausgangspunkt seines Vortrags war ein Urteil des BFH,<sup>16</sup> nach dem die Steuerbefreiung einer gemeinnützigen Körperschaft endet, wenn sie ihre eigentliche steuerbegünstigte Tätigkeit eingestellt hat und über ihr Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wird. Nach Ansicht des Gerichts könne eine Körperschaft in der Insolvenz nicht mehr gemeinnützig sein, da der einzige Zweck darin bestehe, die Gläubiger zu befriedigen. *Kahlert* stellte klar, dass dies das Resultat einer formalen Rechtsanwendung sei und warf die Frage auf, ob das Gericht bei der Entscheidung die Verzahnung von Insolvenz- und Steuerrecht nicht ausreichend berücksichtigt habe. Vor allem fehle in der Diskussion die Sicht des Gläubigers. *Kahlert*



verglich die Lage während des Insolvenzverfahrens mit der Situation kurz davor: Während der Gläubiger vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens (theoretisch) Zugriff auf das gesamte, steuerlich nicht geminderte Vermögen habe, stehe er danach in Konkurrenz zum Fiskus. *Kahlert* wandte außerdem ein, dass das Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft den gemeinnützigen Zwecken gewidmet sei und insofern eine Vermögensbindung bestehe. Auch bei Auflösung sei das Vermögen zu gemeinnützigen Zwecken zu verwenden, bei der Insolvenz dürfe nichts anderes gelten. Er kam daher zu dem Schluss, der BFH solle seine Entscheidung nochmals überdenken.

In der anschließenden Diskussion erhielt *Kahlert* lebhaft Zustimmung: Das Problem müsse im Steuerrecht gelöst werden.

4. *Karin Heger*<sup>17</sup> stellte die aktuelle Rechtsprechung des BFH zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht dar. Dabei ging sie auf die ergangenen Entscheidungen zu dem Ausgleich von Verlusten aus wirtschaftlichen<sup>18</sup> sowie aus vermögensverwaltenden<sup>19</sup> Tätigkeiten mit Mitteln des ideellen Bereichs ein. Ein weiterer Diskussionspunkt war die Frage, ob der BFH durch sein Urteil vom 4.4.2007<sup>20</sup> die Gepräge Theorie, nach der eine Körperschaft, die von ihrem Geschäftsbetrieb geprägt wird, wegen Verstoßes gegen § 55 Abs. 1 S. 1 AO mangels Selbstlosigkeit nicht steuerbefreit sein kann, aufgegeben hat. *Heger* deutete das Urteil als Aufgabe der Theorie. Zuletzt ging sie noch auf das Zusammenwirken mehrerer gemeinnütziger Körperschaften zur Verwirklichung steuerbefreier Zwecke ein.<sup>21</sup>

12 Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Leiter des Branchencenters „Gesundheit und Soziales“ und Mitleiter der Niederlassung Köln sowie Partner der BDO Deutsche Warentreuhand AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

13 Steuerberater, Partner, Leiter Fachbereich „Gesundheitswesen und Sozialwirtschaft“.

14 Lehrstuhl für Zivilverfahrensrecht und Privatrecht, Universität Zürich.

15 Rechtsanwalt und Steuerberater, White & Case LLP.

16 BFH, Urt. v. 16.5.2007 – I R 14/06, BStBl. II 2007, 808.

17 Richterin am Bundesfinanzhof, München.

18 Vgl. BFH, Urt. v. 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711; BFH, Urt. v. 1.07.2009 – I R 6/08.

19 BFH, Urt. v. 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62; BFH, Urt. v. 24.07.1996 – I R 35/94, BStBl. II 1996, 583.

20 BFH, Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631.

21 BFH, Urt. v. 1.7.2009 – I R 2/08, BFH-NV 2009, 1837.

#### IV. Themenblock: Die Gemeinnützigkeit auf dem Prüfstand des Europarechts

1. „Aktuelle Entwicklungen des Gemeinnützigkeitsrechts aus der Sicht der Finanzverwaltung“ wurden von *Heiner Woitschell*<sup>22</sup> dargestellt. Er stellte zunächst eine Änderung des Anwendungserlasses zu den §§ 51-68 AO für den Anfang des nächsten Jahres in Aussicht, wobei der genaue Zeitpunkt der Veröffentlichung noch nicht absehbar sei. Dann ging er auf einzelne Fragestellungen in Bezug auf die Anforderungen an die Gemeinnützigkeit ein. Hervorzuheben sei die neuere Regelung des § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO, welcher die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke als Förderung der Allgemeinheit anerkennt. *Woitschell* stellte klar, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung das Gebot der Unmittelbarkeit nach § 57 AO unberührt bleibe. Dies führe dazu, dass bei einer nur mittelbaren Förderung der gemeinnützigen Zwecke die Anerkennung der Steuerbegünstigung ausgeschlossen sei.<sup>23</sup>

2. Professor Dr. *Jürgen Kühling*<sup>24</sup> hielt einen Vortrag zu dem Thema: „Der Zweckbetrieb im Gemeinnützigkeitsrecht und staatliche Beihilfen“. Nach seiner Ansicht verstoßen eine Reihe direkter und indirekter Begünstigungstatbestände zugunsten gemeinnütziger Betriebe gegen das EG-Beihilfenrecht. Das gelte auch für die verschiedenen Privilegierungen von Zweckbetrieben im Sinne des § 65 AO. Sein Vorschlag war, die Steuerbefreiungen und den Spendenabzug auf originär gemeinnützige Tätigkeiten unter Ausschluss der Zweckbetriebe zu beschränken, wobei für geringfügig wirtschaftliche Tätigkeiten eine am De-minimis-Maßstab orientierte Ausnahme denkbar sei.

An der anschließenden Podiumsdiskussion unter der Leitung von Professor Dr. *Rainer Hüttemann*<sup>25</sup> nahmen Dr. *Tobias Traupel*<sup>26</sup> und Professor Dr. *Peter Fischer*<sup>27</sup> teil. *Traupel* stimmte *Kühling* in seinen Ausführungen zu und betonte noch, dass sich auch die NPOs in wirtschaftsrelevanten Bereichen bewegen würden. Sie müssten sich daher auch den beihilfenrechtlichen Regelungen unterwerfen. Wettbewerb sei auch im gemeinnützigen Bereich gut, denn er generiere Wohlfahrt. Auch gemeinnützige Organisationen müssten effizient arbeiten, um ihre Ziele besser erfüllen zu können.

*Fischer* lehnte hingegen eine Anwendung des EG-Beihilfenrechts auf gemeinnützige Organisationen ab. Der in Art. 20 GG normierte Sozialstaat finde sich auf europäischer Ebene in der Präambel des EU-Vertrages wieder, die

unter Bezugnahme auf die Europäische Sozialcharta die Bedeutung der sozialen Grundrechte betont. Vor diesem Hintergrund äußerte er erhebliche Zweifel an der Beihilfenrelevanz der Förderung von gemeinnützigen Organisationen. Dem Dritten Sektor sollten keine weiteren bürokratischen Hindernisse entstehen.

Insgesamt waren die 9. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts ein Ort des fruchtbaren Austausches zwischen den Vertretern aus Wissenschaft, Verwaltung und Praxis. Man darf sich daher auf die 10. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts vom 5.-6.11.2010 freuen.

*Leona Grundmann\**  
*Annemarie Lietmeyer\*\**



22 Regierungsdirektor, Hessisches Ministerium der Finanzen, Wiesbaden.

23 OFD Frankfurt, Verf. v. 5.9.2008, Az. S 0171 A-174-St 53.

24 Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Immobilienrecht, Universität Regensburg.

25 Dipl. Volkswirt, Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn.

26 Leitender Ministerialrat, Gruppenleiter im Ministerium für Wirtschaft, Mittelstand und Energie in Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf.

27 Vorsitzender Richter am BFH a.D., Düsseldorf.

\* Wissenschaftliche Hilfskraft am Institut für Steuerrecht, Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn.

\*\* Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Steuerrecht, Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn.

### Gemeinschaftsveranstaltung des 78. Deutschen Fürsorgetages und der ConSozial 2009 vom 10.-12.11.2009

5.721 Besucher zählte die Gemeinschaftsveranstaltung des 78. Deutschen Fürsorgetages und der ConSozial 2009, die am 12.11.2009 zu Ende ging. Gemeinsame Veranstalter waren der Deutsche Verein für öffentliche und private Fürsorge e. V. und das Bayerische Sozialministerium.

„Die Kontinuität des sozialen Rechtsstaats stellt für uns alle Erbe und Verpflichtung dar“, betonte Professor Dr. *Hans-Jürgen Papier*, Präsident des Bundesverfassungsgerichts, in seinem Plenumsvortrag, der die Bedeutung des Sozialen eindrucksvoll aus dem Blickwinkel der Verfassung beleuchtete. Für eine ökosoziale Marktwirtschaft plädierte der Nachhaltigkeitsforscher Prof. Dr. *Franz Josef Radermacher* in seinem Abschlussvortrag. Auf beeindruckende Weise stellte er Zusammenhänge zwischen individuellem Tun, nationalstaatlicher Steuerung und globalen Auswirkungen her und betonte die Chancen für weltweit vernetztes Handeln im Angesicht der Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise.

In sechs Symposien des Kongresses mit Themen wie „Zwischen Sozialstaat und Eigenverantwortung“, „Familien stärken“, „Ohne Bildung keine Teilhabe“ oder „Organisationen gestalten“ diskutierten hochrangige Experten zentrale sozialpolitische und sozialwirtschaftliche Weichenstellun-

gen. 26 Fachvorträge lieferten aktuelles Orientierungswissen und 31 Praxisreferate und Projektpräsentationen zeigten gelungene Innovationen.

*Wilhelm Schmidt*, Präsident des Deutschen Vereins: „Vom Deutschen Fürsorgetag gehen regelmäßig Impulse für die politische Arbeit der nächsten Jahre aus: Bekämpfung von Kinderarmut, die Entwicklung nachhaltiger Strukturen zu Verminderung von Altersarmut und die Weiterentwicklung der Pflege seien hier nur einige Stichworte. Der Deutsche Verein wird über den Deutschen Fürsorgetag hinaus die Arbeit der Bundesregierung in diesen wichtigen Fragen begleiten und wenn nötig auch anschieben.“

Der mit 8.000 EUR dotierte ConSozial Managementpreis wurde dem Projekt „SowieDAheim“ des Main-Kinzig-Kreises verliehen, das ein innovatives Konzept der Tagespflege in Privathaushalten erprobt. Mit dem ConSozial Wissenschaftspreis wurden zu gleichen Teilen Dr. *Annegret Saxe* für eine Arbeit zu den Erfolgsfaktoren von Stiftungskoooperationen und *Alexandra Kurka-Wöbking* mit Forschungen über Hilfebedarf und Versorgung älterer Menschen im kommunalen Kontext ausgezeichnet.

Die nächste ConSozial findet vom 3.-4.11.2010 wieder in Nürnberg statt, der nächste Fürsorgetag vom 8.-10.5.2012 in Hannover.

*Janne Seelig*

# Festschrift für Olaf Werner



## Gründen und Stiften

Festschrift zum 70. Geburtstag des Jenaer Gründungsdekans und Stiftungsrechtlers Olaf Werner

Herausgegeben von Prof. Dr. Ingo Saenger, Prof. Dr. Walter Bayer, Prof. Dr. Elisabeth Koch und Prof. Dr. Torsten Körber

2009, 756 S., geb., 138,- €, ISBN 978-3-8329-4290-8

Olaf Werner, Jenaer Gründungsdekan und vormaliger Vorsitzender des Deutschen Juristen-Fakultätentages, vollendete am 18. August 2009 das 70. Lebensjahr. Der Jubilar, der über viele Jahre den Gesprächskreis Stiftungsprivatrecht im Bundesverband Deutscher Stiftungen leitete, entfaltet heute vielfältige Aktivitäten. Er ist geschäftsführender Direktor des Ernst-Abbe-Instituts für Stiftungswesen und prägt das Stiftungsrecht nachhaltig. Anlässlich des Jubiläums ehren ihn mehr als 50 Wissenschaftler und Praktiker mit einer Festschrift, die im Schwerpunkt das Stiftungsrecht in all seinen Facetten abdeckt.

Namhafte Stiftungsrechtler analysieren stiftungsrechtliche Grundlagen und greifen Streitfragen etwa zur Stiftungsgründung und -struktur auf. Auch internationale Bezüge finden Berücksichtigung. Weitere Aufsätze aus dem Zivil- und Wirtschaftsrecht spiegeln die Interessengebiete von Olaf Werner. Dazu zählen das Vereins-, Erb- und Sachenrecht ebenso wie das Prozess- und Insolvenzrecht. Themen mit Bezug auf die deutsche Vereinigung finden sich etwa zur Rückführung von Raub- und Beutekunst.

Bitte bestellen Sie im Buchhandel oder versandkostenfrei unter ► [www.nomos-shop.de](http://www.nomos-shop.de)



**Nomos**



BUCERIUS LAW SCHOOL  
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

## W. Rainer Walz-Preis 2009

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg, vergibt für das Jahr 2009 den von der Humanistischen Stiftung, Frankfurt, gestifteten **W. Rainer Walz-Preis**.

W. Rainer Walz hat das Institut als Direktor von 2002 an bis zu seinem Tode im Jahr 2006 zu einer führenden Forschungseinrichtung zu allen rechtlichen Fragen des Dritten Sektors entwickelt. Der Preis ist bestimmt für Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler, die im Rahmen einer Abschlussarbeit eine bedeutende wissenschaftliche Leistung auf dem Gebiet des Stiftungsrechts, des Vereins-, Genossenschafts-, Gemeinnützigkeitsrechts, des sonstigen Zivil-, Straf- und öffentlichen Rechts der Non-Profit-Organisationen sowie der Rechtsökonomie erbracht haben.

Der Preis ist mit **5.000 EUR** dotiert und wird im Rahmen der „Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts“ am 5. November 2010 vergeben. Der Preis kann auch geteilt und an mehrere Personen vergeben werden. Bewerberinnen und Bewerber sollten ein akademisches oder staatliches Abschlusszeugnis nachweisen. Selbstbewerbungen sind erwünscht. Der Bewerbung sind ein Exemplar der wissenschaftlichen Arbeit, welche die Grundlage für die Bewerbung bildet, ein Lebenslauf, die gutachterlichen Beurteilungen der Arbeit und ggf. Nachweise der Examina beizufügen. Das Promotions- oder Habilitationsverfahren soll im Jahre 2009 abgeschlossen werden.

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

Bewerbungen können bis zum **31. Januar 2010** beim

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

eingereicht werden.



## 8. Doktorandenseminar zum Non-Profit-Recht

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School wird im kommenden Jahr das **8. Doktorandenseminar zum Non-Profit-Recht** (Stiftungsrecht, Vereinsrecht, Gemeinnützigkeitsrecht, das Recht anderer Non-Profit-Organisationen sowie das gesamte Zivil-, Straf- und Öffentliche Recht, soweit es Non-Profit-Organisationen betrifft) veranstalten und lädt interessierte Doktoranden mit Themen aus diesem Bereich herzlich zur Teilnahme ein.

Die Veranstaltung findet voraussichtlich am **18. und 19. Juni 2010** in der **Bucerius Law School**, Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg, statt.

Angefragt als Vortragende sind Herr Rolf Hunck, Deutsche Bank AG, Hamburg, Herr Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Universität Bonn, Herr Prof. Dr. Peter Rawert, Hamburg, sowie Herr Prof. em. Dr. Dieter Reuter, Kiel.

Schwerpunkt der Veranstaltung ist neben Vorträgen zu relevanten und aktuellen Themen des Non-Profit-Rechts die Möglichkeit, das eigene Promotionsvorhaben in Kleingruppen vorzustellen und zu diskutieren.

Ziel des Doktorandenseminars ist außerdem, den Teilnehmern den Kontakt zu anderen Doktoranden und den gemeinsamen Austausch zu ermöglichen.

Die Veranstaltung wird am Freitag Mittag mit einer Begrüßung durch Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School, beginnen und abends mit einem gemeinsamen Abendessen sowie einem Besuch des Bucerius Kunst Forums ausklingen. Am Samstag endet die Veranstaltung mit einem Mittagsimbiss.

Die Kosten für Übernachtung und Verpflegung werden übernommen.

Bei Interesse wenden Sie sich an:

Julia Theele  
Tel. 040/30706-270  
Email: [julia.theele@law-school.de](mailto:julia.theele@law-school.de)





BUCERIUS LAW SCHOOL  
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

## npOR Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen

---

Heft 4/2009

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:

Esther Kindler und Janne Seelig  
Jungiusstraße 6  
20355 Hamburg  
Tel.: 040-30706-274  
Fax: 040-30706-275  
E-Mail: [Redaktion@npOR.de](mailto:Redaktion@npOR.de)

Möchten Sie uns Anregungen, Wünsche oder Kritik mitteilen? Schreiben Sie uns einfach eine E-Mail an [Redaktion@npOR.de](mailto: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](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](mailto: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](http://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](http://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](http://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](mailto:Redaktion@npOR.de).

#### Gestaltung:

Susanne Laudien, [grafikerin@laudien.net](mailto:grafikerin@laudien.net)

#### Satz:

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

#### Fotos:

Thies Ibold

#### Druck der Printversion (ISSN 1868-3770):

LASERLINE Digitales Druckzentrum Bucec & Co. Berlin KG, Scheringstraße 1, 13355 Berlin, <http://www.laser-line.de>

npoR - Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen  
[www.npoR.de](http://www.npoR.de)

Heft 4/2009 – ISSN 1868-3762