



www.npoR.de Heft 1/2010 Seiten 1–32

# npoR

ZEITSCHRIFT  
FÜR DAS RECHT  
DER NON PROFIT  
ORGANISATIONEN

## Aufsätze

Zur Haftung im Ehrenamt gemäß § 31a BGB (*Dr. Gregor Roth*)

S. 1

Zusammenführungen von Stiftungen – auch aus wirtschaftlichen Motiven? (*Dr. Matthias Baus*)

S. 5

## Praxisforum

Risiken für den Gemeinnützigkeitsstatus bei der Gründung von Medizinischen Versorgungszentren  
(*Marcus Bauckmann/Univ.-Prof. Dr. Dr. iur. Roland Staudinger*)

S. 10

## npoR-Report

npoR-Report Stiftungsrecht, Vereinsrecht und Steuerrecht (*Esther Kindler/Kerstin Meyer*)

S. 11

## Rechtsprechung

OLG Schleswig-Holstein: Verkehrssicherungspflichten eines Kleingartenvereins

S. 18

BFH: Mittelfehlverwendung gemeinnütziger Körperschaften

S. 20

FG Hamburg: Kein Sonderausgabenabzug für den Erblasser bei Erbeinsetzung von Stiftungen

S. 22

## Verwaltungsanweisungen

BMF: Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Erdbebenkatastrophe in Haiti

S. 26



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 1/2010

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

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

Rolf Hunck (Ehrenmitglied)

**Herausgeber:**

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

**Schriftleitung:**

Dr. Gregor Roth

**Redaktion:**

Janne Seelig (geschäftsführend)  
Esther Kindler  
Kerstin Meyer (LL.B.)  
Christian Süß

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 Studienzeiten 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: Prof. Dr. Michael Göring,  
Amtsgericht Hamburg, HRB 75325

Redaktionelle Gesamtverantwortung: Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

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



## Liebe Leserinnen und Leser,

vor 255 Jahren stürzte das verheerende Erdbeben von Lissabon am Allerheiligentag 1755 die westliche Welt in tiefe Zweifel. Das Beben mit einer geschätzten Stärke von bis zu 9 auf der Richterskala, die hierdurch ausgelösten Brände und ein gewaltiger vom Hafen die Stadt überrollender Tsunami zerstörten fast die gesamte glanzvolle portugiesische Hauptstadt und kosteten bis zu 100.000 Menschen das Leben. Heinrich von Kleist griff auf das Geschehnis in seiner Novelle „Das Erdbeben in Chili“ zurück und gab darin seiner „Kant-Krise“ Ausdruck. Viele Menschen mochten fortan nicht mehr an die von Leibniz aufgestellte These glauben, dass Gott uns die beste aller möglichen Welten geschaffen hat.

In diesem Jahr erlebte die Welt schwere Erdbeben in Haiti und Chile und wieder stellt sich für Viele die Frage, wie die Vorstellung von einem allmächtigen und gütigen Gott mit den schrecklichen Folgen der Beben für die Bevölkerung dieser Länder vereinbar sei. Das Theodizee-Problem werden wir nicht lösen können. Aber wir sind in diese Welt hineingeboren und aufgefordert, die beste aller möglichen Welten aus ihr zu machen. Nicht erst heute ist es erstaunlich, in welchem hohen Maße die internationale Staatengemeinschaft und die Hilfsorganisationen in kürzester Zeit fernab mittels technischer, finanzieller und organisatorischer Mittel helfen konnten. Auch wenn im Einzelnen, etwa bei der Koordination der Hilfe sowie bei der Erdbebenprohylaxe, noch Vieles verbessert werden kann, bleiben die Schnelligkeit und das Ausmaß der internationalen Hilfe für Haiti bewundernswert. Millionen von Menschen werden durch moderne Kommunikationsformen wie Internet und Twitter erreicht und können in unkomplizierter Form auch kleine Beträge z.B. via SMS spenden. Bereits 1775 gab es Solidarität in Europa, so bewilligte England eine Soforthilfe von 100.000 Pfund. Das Beben begründete die moderne Seismologie, weil Premierminister Pombal alle Pfarrer des Landes Informationen über das Beben, mögliche vorherige Anzeichen und seine Folgen aufzeichnen ließ. Zudem versuchte man, die Gebäude erdbebensicher wiederaufzubauen. Auf die Entstehung von Erdbeben wird der Mensch nie Einfluss nehmen können. Das Ausmaß seiner zerstörerischen Wirkung kann die Menschheit jedoch entscheidend beeinflussen.

Gemeinnützige Hilfsorganisationen tragen zu der Bewältigung dieser und anderer Katastrophen durch selbstlosen und unpolitischen Einsatz entscheidend bei. Durch die Bündelung der Spenden vieler Menschen und den Einsatz von Ehrenamtlichen und Freiwilligen nimmt die Allgemeinheit an der globalen Hilfe teil. Dies rechtfertigt verfassungsrechtlich die steuerliche Privilegierung auch von Spenden und anderen Zuwendungen, die außerhalb Deutschlands eingesetzt werden. So hat das BMF mit Schreiben vom 4.2.2010 (s. S. 26) eine Reihe von steuerlichen Erleichterungen zugunsten der Unterstützung der Opfer der Erdbebenkatastrophe in Haiti vorgesehen. Dass der Einsatz der Mittel im Ausland zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen können soll, wie es die in § 51 Abs. 2 AO eingeführte Inlandsklausel vorsieht, ist deshalb verfassungsrechtlich nicht notwendig, sondern angesichts der kaum möglichen Überprüfung durch die Finanzverwaltung und der mangelnden Justiziabilität dieser Klausel sogar verfassungsrechtlich höchst bedenklich. Rechtspolitisch steht die Regelung allemal mit einer weltweit agierenden Hilfe nicht in Einklang.

Dies meint Ihre

*Birgit Weitzel*

## Aufsätze

*Dr. Gregor Roth*  
Zur Haftung im Ehrenamt gemäß § 31a BGB S. 1

*Dr. Matthias Baus*  
Zusammenführungen von Stiftungen – auch aus wirtschaftlichen Motiven? S. 5

## Praxisforum

*Marcus Bauckmann/Prof. Dr. Dr. Roland Staudinger*  
Risiken für den Gemeinnützigkeitsstatus bei der Gründung von Medizinischen Versorgungszentren S. 10

## npOR-Report

*Esther Kindler/Kerstin Meyer, LL.B.*  
npOR-Report Stiftungsrecht, Vereinsrecht, Steuerrecht S. 11

## Rechtsprechung

### Vereinsrecht

Beendigung der Vereinsmitgliedschaft  
(*OLG Oldenburg, Urt. v. 18.12.2008 – 8 U 182/08*) S. 16

Verkehrssicherungspflichten eines Kleingartenvereins  
(*Schleswig-Holsteinisches OLG, Beschl. v. 5.1.2010 – 11 W 57/09*) S. 18

Vereinsverbot einer Teilorganisation eines verbotenen Gesamtvereins  
(*BVerwG, Urt. v. 5.8.2009 – 6 A 2/08*) S. 19

### Leitsätze

Zum Umfang der Prüfung von Ordnungsvorschriften des Registergerichts im Vereinsrecht  
(*OLG Düsseldorf, Beschl. v. 30.11.2009 – 3 W 232/09*) S. 19

Verein: Anspruch auf Herausgabe der Mitgliederliste an einen Treuhänder  
(*OLG Hamburg, Urt. v. 27.8.2009 – 6 U 38/08*) S. 20

Zustimmungserfordernis für Satzungsänderungen bei kirchlichem Verein  
(*OLG Düsseldorf, Beschl. v. 5.12.2008 – 3 Wx 84/08*) S. 20

Keine Anerkennung als Schuldnerberatungsstelle für schuldenfinanzierten Verein  
(*OVG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 9.7.2009 – 1 B 27/08*) S. 20

Feststellung der Nichtigkeit von Beschlüssen der Mitgliederversammlung eines Vereins  
(*LG Wuppertal, Urt. v. 4.11.2009 – 8 S 44/09*) S. 20

Zur Aufsichtspflicht eines Sportvereins über jugendliche Wettkampfteilnehmer  
(*AG Halle/Saale, Urt. v. 1.10.2009 – 93 C 1076/09*) S. 20

### Steuerrecht

Mittelfehlverwendung gemeinnütziger Körperschaften  
(*BFH, Beschl. v. 1.7.2009 – I R 8/08*) S. 20

Kein Sonderausgabenabzug für den Erblasser bei Erbeinsetzungen von Stiftungen  
(*FG Hamburg, Urt. v. 11.9.2009 – 3 K 242/08*) S. 22

### Leitsätze

Steuerberechnung bei Auflösung einer Familienstiftung  
(*BFH, Urt. v. 30.11.2009 – II R 6/07*) S. 25

Gemeinnützigkeit eines Wettbewerbsvereins  
(*BFH, Urt. v. 6.10.2009 – I R 55/08*) S. 25

Tätigkeit im Aufsichtsrat einer Volksbank nicht ehrenamtlich  
(*BFH, Urt. v. 20.8.2009 – V R 32/08*) S. 25

Einbeziehung von Freilosen in die Bemessungsgrundlage der Lotteriesteuer  
(*BFH, Urt. v. 19.8.2009 – II R 16/07*) S. 25

Zivildienst – Leistungen im Bereich der sozialen Sicherheit  
(*BFH, Urt. v. 23.7.2009 – V R 93/07*) S. 25

Schenkungsteuer bei Vermögensübertragungen auf rechtsfähige Stiftungen  
(*BFH, Urt. v. 9.7.2009 – II R 47/07*) S. 25

Mehrwertsteuer: Abzugsfähigkeit von Werbeaktivitäten zugunsten einer politischen Partei – Politische Parteien sind keine Unternehmer  
(*EuGH, Urt. v. 6.10.2009 – C-267/08*) S. 25

Umsatzsteuerpflicht von „Zuschüssen“ im Zusammenhang mit der Weitervermietung kommunaler Sportanlagen durch Sportvereine  
(*Niedersächsisches FG, Urt. v. 20.10.2009 – 5 K 292/04*) S. 25

Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG 2005 für Integrationsprojekte i.S.d. § 132 SGB IX  
(*FG Baden-Württemberg, Urt. v. 19.10.2009 – 9 K 411/09*) S. 26

Betreuer i.S.d. § 1896 BGB – Aufwandsentschädigung für 42 Betreuungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einkommenssteuerbar – Keine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12, § 3 Nr. 26 EStG  
(*FG Baden-Württemberg, Urt. v. 24.9.2009 – 3 K 1350/08*) S. 26

Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts  
(*FG Münster, Urt. v. 4.6.2009 – 3 K 5275/06*) S. 26

Steuerbegünstigung beim Betrieb eines Museumsshops  
*FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 29.1.2009 – 6 K 1351/06*) S. 26

Subjektbezogenheit und Ausschließlichkeit der Gemeinnützigkeit  
(*BVerwG, Urt. v. 30.9.2009 – 8 C 13/08*) S. 26

## Verwaltungsanweisungen

Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Erdbeben-Katastrophe im Januar 2010 in Haiti  
(*BMF, Schreiben v. 4.2.2010 – IV C 4 – S 2223/07/0015*) S. 26

Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG – Auslegung des BMF-Schreibens vom 14.10.2009  
(*BMF, Schreiben v. 28.12.2009 – IV C 4 – S 2121/07/001*) S. 28

Steuerbarkeit von Transferzahlungen an ausländische Fußballvereine  
(*BMF, Schreiben v. 7.1.2010 – IV C 3 – S 2411/07/10013*) S. 28

## Rezensionen

*Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*  
Die Stiftung – ein Paradox? – Zur Legitimität von Stiftungen in einer politischen Ordnung von *Rupert Graf Strachwitz* S. 29

*Marcus Bauckmann*  
Gründen und Stiften – Festschrift zum 70. Geburtstag des Jenaer Gründungsdekans und Stiftungsrechtlers *Olaf Werner* S. 30

## Aus dem Non Profit Law Yearbook

*Prof. Dr. Michael Fehling, LL.M.*  
Grenzverwischung zwischen privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Stiftungen mit Beteiligung der öffentlichen Hand S. 31

*Prof. Dr. Susanne Kalss/Dr. Johannes Zollner*  
Das Kontrolldilemma der gemeinnützigen österreichischen Privatstiftung S. 31

*Dr. Nils Krause, LL.M./Matthias Grigoleit*  
Aus der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2007/2008 in Deutschland S. 32

*Prof. Dr. Dominique Jakob, M.I.L.*  
Vereins- und Stiftungsrecht 2008 – Länderbericht Schweiz S. 32

## Rubriken

**npOR-Aktuell** S. III

### Von den Finanzmärkten

*Frank Kamp*  
Effizienz und Transparenz in der Stiftungsarbeit S. IV

**Veranstaltungshinweise** S. V

### Veranstaltungsberichte

Veranstaltungsbericht zum 4. Stiftungsrechtstag S. V

**npOR-Dokumentation** S. VI

**Fachliteratur** S. VIII

## npOR-Aktuell

### Gesetzgebung

#### Unterausschuss „Bürgerschaftliches Engagement“

Auch im 17. Deutschen Bundestag wird es wieder einen Unterausschuss „Bürgerschaftliches Engagement“ geben. Das beschloss der Ausschuss für Familie, Senioren, Frauen und Jugend am 27.1.2010 einstimmig. Ein Termin für die Konstituierung steht allerdings noch nicht fest.

#### Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie weiterer steuerrechtlicher Regelungen

Am 5.3.2010 hat der Deutsche Bundestag in zweiter und dritter Lesung dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften in der Fassung des Entwurfs (BT-Drs. 17/507), geändert durch die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BT-Drs. 17/923) zugestimmt. Mit dem Gesetz sollen dringend erforderliche Anpassungen des deutschen Steuerrechts an europarechtliche Vorgaben durchgeführt werden. In Reaktion auf die Rechtssache *Persche* soll z.B. die Abziehbarkeit von Spenden an Einrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig und dort als gemeinnützig anerkannt sind, durch eine Änderung der §§ 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 KStG sowie § 9 Nr. 5 GewStG ermöglicht werden. Das Bündnis für Gemeinnützigkeit hatte hierzu im Februar Stellung genommen. Die Gesetzesmaterialien sind abrufbar unter [www.law-school.de](http://www.law-school.de).

### Rechtsprechung

#### Überführung einer Hochschule in die Trägerschaft einer Stiftung; Übernahme eines Hochschullehrers in den Dienst der Hochschulstiftung

BRRG vom 31.3.1999 §§ 121, 128 Abs 3 und 4, 129 Abs. 3, 129 Abs. 4

1. Eine Stiftung, die nach dem Niedersächsischen Hochschulgesetz die Trägerschaft einer Hochschule übernommen hat, darf die an der Hochschule tätigen Landesbeamten in ihren Dienst übernehmen.

2. Die Überführung einer Hochschule in die Trägerschaft einer zu diesem Zweck errichteten Stiftung ist mit Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG vereinbar.

3. Die am 1. Oktober 2002 bestehenden Übergangssenate der niedersächsischen Hochschulen waren berechtigt, deren Überführung in die Trägerschaft einer Stiftung zu beschließen.

4. Das Fachministerium muss durch Ausübung seines Weisungsrechts gegenüber der Stiftung eine wirkungsvolle Rechtsaufsicht gegenüber der Hochschule sicherstellen.

5. Art. 5 Abs. 3 GG verlangt den maßgeblichen Einfluss des Senats einer niedersächsischen Hochschule auf die Bestellung und Entlassung der Mitglieder des Stiftungsrats und des Präsidiums.

*BVerwG, Urt. v. 26.11.2009 – 2 C 15/08.*

#### Schenkungssteuerpflicht bei Zustiftung an eine (Familien-)Stiftung

ErbStG 1977 §§ 7 Abs.1 Nr. 1, 10 Abs. 9; BGB § 80

Die Zustiftung an eine (Familien-)Stiftung ist auch dann gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nach der Steuerklasse III steuerpflichtig, wenn der Zuwendende zugleich der einzige Begünstigte der Stiftung ist.

*BFH, Urt. v. 9.12.2009 – II R 22/08, DB 2010, 543, DStR 2010, 484.*

### Finanzverwaltung

#### Besteuerung von Altpapiersammlungen durch private Unternehmer und Vereine

In einer Verfügung vom 24.3.2009 (S 7108 A – 1/80 – St 110, UR 2009, 862) hat die OFD Frankfurt unter anderem klargestellt, dass Vereine, die die Sammlung von Altpapier an Straßen durchführen, im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs tätig werden.

#### Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung der Arzneimittelabgabe durch Krankenhausapotheken

Nach einer Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern v. 9.11.2009 (Az. S 0186.2.1-2/2 St 31) unterhalten Krankenhausapotheken von steuerbegünstigten Krankenhäusern, die auch andere (steuerbegünstigte) Krankenhäuser beliefern, wegen der vorhandenen Wettbewerbssituation zu gewerblichen Apotheken einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

### Mitteilungen

#### Stiftungswachstum weiterhin auf hohem Niveau

Nach einer [Pressemittteilung](#) des Bundesverbands Deutscher Stiftungen vom 3.2.2010 wurden im Jahr 2009 914 neue Stiftungen errichtet. Das ist die dritthöchste Zahl in der Geschichte der Bundesrepublik. Insgesamt gibt es derzeit 17.372 Stiftungen in Deutschland (Stand: 31.12.2009). Die Pressemitteilung und weitere Informationen sind abrufbar unter [www.stiftungen.org/Presse](http://www.stiftungen.org/Presse).

#### Evaluation des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts

Im Auftrag des BMF hat das Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI) das „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ auf dessen Wirkung hin evaluiert. Die Ergebnisse zeigen, dass dem Gesetz eine hohe Bedeutung für den Dritten Sektor zugeschrieben wird, dass aber ein Steuergesetz allein kein Motivationsauslöser für freiwilliges Engagement ist. Die Studie und weitere Informationen finden sich auf der Homepage des DZI ([www.dzi.de](http://www.dzi.de)).

#### Gründung eines Fachverbandes Informationstechnologie in Sozialwirtschaft und Sozialverwaltung (FINSOZ) e.V.

Am 4.2.2010 fand in Frankfurt am Main die offizielle Gründungsversammlung für den Fachverband Informationstechnologie in Sozialwirtschaft und Sozialverwaltung (FINSOZ) e.V. statt. Ziel des neuen Verbandes soll es sein, den Wertbeitrag der IT zum Nutzen seiner Mitglieder sowie der Adressaten sozialer Organisationen zu steigern. Er will die Kommunikation aller Akteure fördern und konkrete Schritte zur Lösung aktueller Probleme einleiten. Aufgaben sind unter anderem die Schaffung gemeinsamer Standards für den Datenaustausch,

die Interessenvertretung gegenüber Politik und Kostenträgern, die Weiterbildung und die sozialinformatische Forschung. Weitere Informationen sind abrufbar unter [www.finsoz.de](http://www.finsoz.de).

## Von den Finanzmärkten

### Effizienz und Transparenz in der Stiftungsarbeit

Sie erhalten „auf Knopfdruck“, wann immer Sie das wollen, eine komplette Übersicht über den aktuellen Finanzstatus Ihrer Stiftung. Sie haben jederzeit den exakten Überblick über die Struktur und die Risiken Ihres Stiftungsvermögens. Sie sind zeitnah über die aktuelle und zukünftige Ertragssituation Ihrer Stiftung informiert. Sie haben mit wenigen Mausclicks eine Übersicht sämtlicher Mandate bei Ihren verschiedenen Vermögensverwaltern auf einen Blick und können deren Leistung nach einer einheitlichen Systematik vergleichen und bewerten.

Dies beschreibt sicherlich die Idealvorstellung eines Stiftungsverantwortlichen, doch die Realität sieht derzeit wohl eher (noch) anders aus.

Jedoch: Zeitnahe Vermögenstransparenz bei gleichzeitiger Effizienz von Prozessen wird für Stiftungen immer mehr zu einer selbstverständlichen Anforderung an die eigene Infrastruktur. Gerade die Finanzkrise hat die Bedeutung von Transparenz und Risikomanagement für Stiftungen deutlich gemacht. Die Lösung ist aber nicht zwingend nur in einem Spezialfonds mit seinen bekannten Vor- und Nachteilen zu finden. Eine Stiftung, die nachhaltige Unabhängigkeit von einzelnen Finanzdienstleistern bei gleichzeitig hoher Transparenz und Effizienz sowie geringer Kostenbelastung sucht, sollte sich mit der Möglichkeit eines Vermögenscontrollings auseinandersetzen, das in ein so genanntes „Global Custody“ integriert ist. Dies gibt der Stiftung die Möglichkeit, zum Preis einer Depotführung ein effizientes, zeitnah verfügbares und integriertes Controlling für ihre Vermögenswerte zu nutzen.

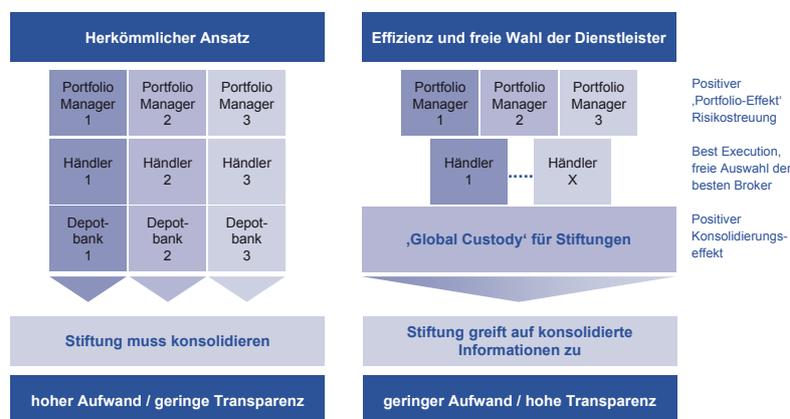
„Global Custody“ bedeutet, dass für die technische Depotführung – also die Abwicklung und die Verwahrung der Wertpapiere – eine zentrale Hausbank beauftragt wird. Verschiedene Finanzdienstleister, die für die Stiftung Beratungs- oder Managementmandate haben, erhalten jeweils ein separates Depot bei der Hausbank. Welche Vorteile bringt ein „Global Custody“ für die Stiftung?

- Die Vermögensverwalter können sich auf ihre Stärke, das Management der Vermögenswerte, konzentrieren.
- Das Controlling greift direkt auf konsistente Daten für alle Mandate zu.

- Die Stiftungsverwaltung kann ohne eigene Erfassung oder Buchungsaufwand auf die täglich aktuell verfügbaren Auswertungen und Analysen zugreifen.
- Eine gute Hausbank bietet zusätzlich auch ein modernes Vermögenscontrollingsystem als integrierten Bestandteil des „Global Custody“.
- Performancevergleiche zwischen den Mandatsträgern sind nicht nur zeitnah möglich, sie sind vor allem vergleichbar, weil die Hausbank – unabhängig von den verschiedenen Vermögensverwaltungen – nach einem einheitlichen Standard bewertet.
- Der Wechsel eines Verwaltungsmandats kann ohne den Aufwand eines Depotbankwechsels durchgeführt werden – es genügt, die Vollmacht für ein Stiftungsdepot vom alten auf den neuen Verwalter zu übertragen.

Idealerweise wird die „Global Custody“-Plattform durch ein zeitgemäßes Vermögenscontrollingsystem ergänzt, sowie bei Bedarf von der direkten Integration der Finanzbuchhaltung. Der Stiftung stehen damit aktuelle Analysen und Bewertungen zur Verfügung, wann immer sie gebraucht werden, und nicht erst dann, wenn der Rückstau unverbuchter Kontoauszüge und Abrechnungen abgearbeitet ist. Diese direkte, einfache und effiziente Kontrolle schafft nicht nur ein Höchstmaß an Transparenz, sondern sorgt auch für

### Vergleichbarkeit trotz Vielfalt – ‚Global Custody‘ für Stiftungen



die notwendige Sicherheit und Ruhe sowie die Freiräume für das eigentlich „Schöne“ an der Stiftungsarbeit – die Verfolgung der Stiftungsziele.

Frank Kamp, Deutsche Bank AG, Philanthropical Wealth

# npOR

ZEITSCHRIFT  
FÜR DAS RECHT  
DER NON PROFIT  
ORGANISATIONEN

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

## Aufsätze

Dr. Gregor Roth\*

### Zur Haftung im Ehrenamt gemäß § 31a BGB

Was lange währt, wird endlich gut. Gilt dies auch für die Neuregelung des § 31a BGB?<sup>1</sup> Die neue Vorschrift des § 31a BGB beschränkt seit dem 3.10.2009 die Haftung unentgeltlich tätiger Vorstände und solcher, die für ihre Tätigkeit eine Vergütung erhalten, die 500 EUR jährlich nicht übersteigt, gegenüber dem Verein und den Vereinsmitgliedern auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit. Blickt man auf die erste legislative Initiative in diese Richtung<sup>2</sup> und die seitdem verstrichene Zeit zurück, spricht viel dafür, dass § 31a BGB eine rundum gelungene Norm ist. Leider täuscht der erste Eindruck: Die nähere Analyse der Norm zeigt hier und da erhebliche Inkonsistenz.<sup>3</sup> Ebenso ist die Reichweite der Haftungsbeschränkung nicht durchgehend mit der wünschenswerten Klarheit vorhersehbar.

#### I. Überblick

Vorstandsmitglieder haften gegenüber dem Verein oder der Stiftung bei schuldhafter Verletzung ihrer Organpflichten gemäß §§ 280, 664 ff. BGB auf Schadensersatz, wobei gemäß § 276 Abs. 1 BGB fahrlässiges Handeln ausreicht, soweit nicht eine strengere oder mildere Haftung bestimmt ist.<sup>4</sup> Das gemäß § 27 Abs. 3 BGB einschlägige Auftragsrecht sieht keinen abweichenden Haftungsmaßstab vor. Um gleichwohl die als zu streng empfundene Haftung für leichte Fahrlässigkeit (§ 276 Abs. 2 BGB) für ehrenamtlich tätige Vorstände zu vermeiden, wurden die §§ 300, 521, 599, 680, 968 BGB bemüht, um gleichwohl eine Haftung nur für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu begründen.<sup>5</sup> Die herrschende Meinung ist dem mit Recht nicht gefolgt,<sup>6</sup> so dass eine Beschränkung der Verantwortlichkeit im Ehrenamt letztlich bisher nur durch eine Regelung in der Satzung des Vereins bzw. der Stiftung<sup>7</sup> in den Grenzen des § 276 Abs. 3 BGB erfolgen konnte.<sup>8</sup>

Weil die Haftungsrisiken für ehrenamtlich tätige Vorstände als zu hoch und damit als Hemmschuh bürgerschaftlichen Engagements empfunden wurden, ist der Gesetzgeber mit dem neu geschaffenen § 31a BGB der Forderung nach einer generellen Haftungsbeschränkung nachgekommen. Nach § 31a Abs. 1 BGB haftet ein Vorstand, der unentgeltlich tätig ist oder für seine

Tätigkeit eine Vergütung erhält, die 500 EUR jährlich nicht übersteigt, dem Verein für einen in Wahrnehmung seiner Vorstandspflichten verursachten Schaden nur bei Vorliegen von Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit. Dies gilt auch für die Haftung gegenüber den Vereinsmitgliedern. § 31a Abs. 2 BGB sieht einen Regressanspruch des ehrenamtlich tätigen Vorstandsmitglieds gegenüber dem Verein vor, wenn dieses in Wahrnehmung sei-

\* Der Autor ist Habilitand am Lehrstuhl für Steuerrecht an der Bucerius Law School, Hamburg.

1 Eingeführt durch Art. 1 Nr. 2 des Gesetzes zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen vom 28.9.2009 (BGBl. I 2009, 3161).

2 Gesetzesantrag des Landes Baden-Württemberg vom 3.2.2006 für einen Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Vereinsrechts (BR-Drs. 99/06).

3 Siehe auch schon die Darstellungen bei *Arnold*, Die Organhaftung in Verein und Stiftung unter besonderer Berücksichtigung des neuen § 31a BGB, in: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, 2010, S. 89 ff.; *Reuter*, Zur Vereinsrechtsreform 2009, NZG 2009, 1368 ff.; *Sobotta/von Cube*, Die Haftung des Vorstands für das Stiftungsvermögen, DB 2009, 2082 f.; *Unger*, Neue Haftungsbeschränkungen für ehrenamtlich tätige Vereins- und Stiftungsvorstände, NJW 2009, 3269 ff.; *Frings*, Neuregelung der Haftung für Vereins- und Stiftungsvorstände, NWB 2009, 3662 ff.; *Burgard*, Das Gesetz zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen, ZIP 2010, 358 ff.

4 Gleiches gilt für die deliktische Haftung gemäß § 823 BGB.

5 So etwa *Küpperfahrendberg*, Haftungsbeschränkungen für Verein und Vorstand, 2005, S. 220, für atypische Pflichten des Vereinsvorstands.

6 Ausführlich dazu nur *Arnold* (Fn. 3), S. 92.

7 Im Detail ist allerdings gerade bei der Stiftung vieles streitig (ausführlich dazu *Arnold* [Fn. 3], S. 93 f.; *G. Roth*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Handbuch der Landesstiftungsgesetze, § 16 Rn. 41 ff. [im Erscheinen]).

8 Ausführlich dazu mit umfassender Darstellung des Meinungsstands *Arnold* (Fn. 3), S. 91 ff. und S. 93 f.

ner Vorstandspflichten einem Dritten gegenüber ersatzpflichtig geworden ist und ihm dabei lediglich einfache Fahrlässigkeit zum Vorwurf gemacht werden kann.

## II. Anwendungsbereich

### 1. Erfasste Rechtsformen

In den sachlichen Anwendungsbereich des § 31a BGB fallen der rechtsfähige Idealverein und über den Verweis in § 86 S. 1 BGB die rechtsfähige Stiftung. Auch auf den konzessionierten Wirtschaftsverein findet § 31a BGB Anwendung,<sup>9</sup> da Gemeinnützigkeit nicht verlangt wird.<sup>10</sup> Ebenso ist der nicht eingetragene Idealverein erfasst.<sup>11</sup> Keine Anwendung findet § 31a BGB dagegen auf die unselbstständige Stiftung<sup>12</sup> und gemeinnützige Kapitalgesellschaften bzw. Genossenschaften. Selbstverständlich ist Letzteres nicht, da das Vereinsrecht doch gleichsam der „allgemeine Teil“ der juristischen Personen ist. Ein Rückgriff darauf ist aber nur möglich und zulässig, soweit die besonderen Gesetze keine speziellere Regelung treffen. Mit §§ 93, 116 AktG, § 43 GmbHG und §§ 34, 41 GenG existieren Spezialregelungen, die § 31a BGB derogieren. Ein Rückgriff auf § 31a BGB verbietet sich daher auch im Wege der Analogie.<sup>13</sup>

### 2. Erfasste Personen

Nach seinem Wortlaut beschränkt sich der persönliche Anwendungsbereich von § 31a BGB auf den Vorstand, wobei der Gesetzgeber damit den Vorstand im Sinne von § 26 BGB im Auge hatte.<sup>14</sup> Mitglieder eines erweiterten Vorstands, eines Aufsichtsrats oder Beirats und der besondere Vertreter gemäß § 30 BGB kommen danach nicht in den unmittelbaren Genuss des Haftungsprivilegs. § 31a BGB findet gleichwohl auf andere Organe analog Anwendung.<sup>15</sup> Die Planwidrigkeit der Regelungslücke leitet sich aus dem Umstand ab, dass in den Gesetzgebungsmaterialien an keiner Stelle die Frage der Anwendbarkeit auf andere Organe erörtert worden ist und dafür auch kein zwingender Bedarf bestand, weil die genannten Organe alle fakultativ sind.<sup>16</sup> Die Vergleichbarkeit der Interessenlage leitet sich aus dem Ziel der Neuregelung selbst ab. Die ehrenamtlichen Mitglieder anderer Organe sind ebenso Haftungsrisiken ausgesetzt wie der Vorstand. Eine restriktive Auslegung des § 31a BGB ist auch vor dem Hintergrund seiner behaupteten Systemwidrigkeit nicht angezeigt.<sup>17</sup>

Ungereimtheiten bestehen nicht nur bei den erfassten Organen. Zu Widersprüchen führt § 31a BGB auch beim Vergleich der Haftung eines Vorstandsmitglieds und eines Vereinsmitglieds gegenüber dem Verein. Hier kann der Haftungsmaßstab von der Zufälligkeit abhängen, ob der Handelnde in seiner Funktion als Organ oder als Mitglied tätig wird. Denn die Vereinsmitglieder haften nach der Rechtsprechung des BGH zum Freistellungsanspruch ehrenamtlicher Mitarbeiter deutlich strenger als die Organmitglieder nach § 31a Abs. 1 S. 1 BGB.<sup>18</sup> Der BGH bejaht zwar unter Rückgriff auf § 670 BGB einen Freistellungsanspruch des ehrenamtlich tätigen Vereinsmitglieds, wenn sich bei der Durchführung der satzungsmäßigen Aufgaben eine damit typischerweise verbundene Gefahr verwirklicht hat und dem Mitglied weder Vorsatz noch grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist. Allerdings kürzt der BGH den Freistellungsanspruch in entsprechender Anwendung des § 254 BGB, wenn je nach den Umständen des Einzelfalles ein Teil der Verantwortung beim Vereinsmitglied verbleibt. In praxi entfällt damit eine Haftung nur bei leichtester Fahrlässigkeit, während bei normaler Fahrlässigkeit schon eine Schadensteilung erfolgt.<sup>19</sup> Abhilfe kann auch nicht durch Rückgriff auf die Haftungsfreistellung von Arbeitnehmern erfolgen, weil das Arbeitsrecht auf Dienstleistungen, die in Erfüllung vereinsrechtlicher (Beitrags-)Pflichten erbracht werden,

gerade nicht anwendbar ist.<sup>20</sup> Um Wertungswidersprüche zu vermeiden, ist § 31a BGB analog auf ehrenamtlich tätige Vereinsmitglieder anzuwenden, jedoch nur im Verhältnis zum Verein (keine Analogie zu § 31a Abs. 1 S. 2 BGB).<sup>21</sup> Soweit ein Arbeitsverhältnis besteht, bleibt es hingegen bei der arbeitsrechtlichen Haftungsregelung.<sup>22</sup> Dritte sind Vereinsmitgliedern nicht gleichgestellt, da bei ihnen durch Individualvereinbarung leicht eine erwünschte Haftungsbeschränkung erzielt werden kann.<sup>23</sup>

### 3. Ehrenamtliche Tätigkeit

Das Haftungsprivileg kommt nur jenen Organwaltern zugute, die ihre Tätigkeit unentgeltlich oder gegen ein Entgelt ausüben, das 500 EUR jährlich nicht übersteigt (ehrenamtlich). Eine Tätigkeit ist unentgeltlich, wenn für sie keine – auch pauschale – Entschädigung für den Zeiteinsatz und/oder die versäumten anderweitigen Verdienstmöglichkeiten gewährt wird.<sup>24</sup> Dabei kommt es nicht auf eine Geldzahlung an. Ausreichend ist jede Gewährung von Sachvorteilen oder geldwerten Vorteilen, etwa der Erlass der Beitragspflicht, durch die Arbeit für den Verein abgegolten werden soll.<sup>25</sup> Unschädlich ist hingegen der Ausgleich von tatsächlich getätigten Aufwendungen, die mit der Wahrnehmung der Tätigkeit verbunden sind. Dies folgt aus §§ 27 Abs. 3, 670 BGB. Selbst pauschale Aufwandsentschädigungen sind nach der Rechtsprechung des BGH zulässig, solange sie die in dem konkreten Amt regelmäßig tatsächlich entstehenden Aufwendungen nicht übersteigen. Darüber hinausgehende Kompensationsleistungen sind kein Aufwendungs-

9 Reuter (Fn. 3), S. 1369; Arnold (Fn. 3), S. 105.

10 Begr. RegE BT-Drs. 16/10120, S. 7; Schöpflin, BeckOK-BGB, § 31a Rn. 3.

11 Reuter (Fn. 3), S. 1369; Arnold (Fn. 3), S. 105.

12 Reuter (Fn. 3), S. 1370; Arnold (Fn. 3), S. 105 f.; Sobotta/von Cube (Fn. 3), S. 2082 f.

13 Reuter (Fn. 3), S. 1369 f.; Arnold (Fn. 3), S. 105; Sobotta/von Cube (Fn. 3), S. 2083; Noack, Haftungsmilderung für ehrenamtliche GmbH-Geschäftsführer?, GmBHR 2010, R 81.

14 Reuter (Fn. 3), S. 1370.

15 Arnold (Fn. 3), S. 106; Otto, jurisPK-BGB, § 31a Rn. 5; Sobotta/von Cube (Fn. 3), S. 2083; a.A. Reuter (Fn. 3), S. 1370; offenbar auch Ellenberger, Palandt-BGB, 69. Aufl. 2010, § 31a Rn. 2; Burgard (Fn. 3), S. 362, der allerdings wegen der einseitigen Bevorzugung der Vorstände Bedenken hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Vereinbarkeit (Art. 3 GG) hat.

16 Ähnlich Arnold (Fn. 3), S. 106.

17 So aber Reuter (Fn. 3), S. 1370.

18 Vgl. dazu BGH, Urt. v. 5.12.1983 – II ZR 252/82, BGHZ 89, 153 (157 f.) = NJW 1984, 789 (790) [Pfadfinder]; BGH, Urt. v. 13.12.2004 – II ZR 17/03, NJW 2005, 981 (982) [Bergführer].

19 Instruktiv BGH, Urt. v. 13.12.2004 – II ZR 17/03, NJW 2005, 981 (982).

20 BAG, Urt. v. 22.3.1995 – 5 AZB 21/94, BAGE 79, 319 (357 ff.) = NJW 1996, 143 (151); BAG, Urt. v. 26.9.2002 – 5 AZB 19/01, BAGE 103, 20 (26 f.) = NJW 2003, 161 (163).

21 A.A. Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses vom 20.6.2008, BR-Drs. 399/1/08, S. 2: „Eine besondere Haftungserleichterung für außerhalb der Vorstandspflichten verursachte Schäden erscheint nicht gerechtfertigt. Hier sollte das Vorstandsmitglied wie jedes andere Vereinsmitglied (das nicht dem Vorstand angehört) behandelt werden.“; Burgard (Fn. 3), S. 362; ebenso offenbar Ellenberger (Fn. 13), § 31a Rn. 2; weitergehend dagegen Reuter (Fn. 3), S. 1371; Arnold (Fn. 3), S. 107.

22 Reuter (Fn. 3), S. 1371; Arnold (Fn. 3), S. 107.

23 A.A. Reuter (Fn. 3), S. 1371.

24 BGH, Urt. v. 3.12.2007 – II ZR 22/07, NZG 2008, 350 = ZIP 2008, 923; vgl. auch Besprechung in BLS-Newsletter Nr. 2 2008, S. 12 ff. (abrufbar unter [www.npoR.de](http://www.npoR.de)); Schöpflin (Fn. 10), § 31a Rn. 3.

25 BT-Drs. 16/13537, S. 6; Schöpflin (Fn. 10), § 31a Rn. 3.

26 Vgl. dazu BGH (Fn. 24).

ersatz, sondern verschleierte Entgelte. Entgelte sind nur insoweit unschädlich, als sie offen durch die Satzung ausgewiesen sind<sup>26</sup> und die 500 Euro-Grenze jährlich nicht übersteigen. Diese an sich systemwidrige Ausnahme von der Unentgeltlichkeit ist nur mit Blick auf § 3 Nr. 26a EStG erklärbar.<sup>27</sup>

Ungeklärt ist bisher, wie das Merkmal der Unentgeltlichkeit innerhalb von Verbandsstrukturen zu interpretieren ist. Fehlt es an der Unentgeltlichkeit, wenn der hauptamtliche Vorstand des Dachverbands zugleich auch ehrenamtlicher Vorstand eines Mitgliedervereins ist oder umgekehrt? Wie verhält es sich, wenn der hauptamtliche Vorstand eines eingetragenen Vereins zugleich auch ehrenamtlich für eine Vereinssparte als Vorstand tätig wird, die als nicht eingetragener Verein – und damit als selbständiger Rechtsträger – zu qualifizieren ist? Viel spricht dafür, in diesen Fällen die Unentgeltlichkeit insgesamt zu verneinen, wenn die an sich formal getrennten Organtätigkeiten miteinander verknüpft sind und im Ergebnis das Entgelt für die hauptamtliche Tätigkeit zugleich auch „Entschädigungswirkung“ für das Ehrenamt hat.

### III. Haftung

#### 1. Haftungsbegrenzung nur im Innenverhältnis

§ 31a BGB berührt nur das Innenverhältnis, also die Haftung gegenüber dem Verein, der Stiftung oder den Vereinsmitgliedern. Nur hier wird der Haftungsmaßstab abweichend von § 276 Abs. 1 BGB auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit reduziert. Gegenüber Dritten bleibt es bei der Haftung auch für einfachste Fahrlässigkeit (§ 276 Abs. 2 BGB). Dem ersatzpflichtigen Organmitglied steht gemäß § 31a Abs. 2 BGB allerdings ein Freistellungsanspruch gegen den Verein zu, wenn die Schädigung des Dritten in Wahrnehmung seiner Vorstandspflicht erfolgte und der Schaden nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig verursacht worden ist. Bezieht man in den Schutzbereich ehrenamtlich tätige Vereinsmitglieder ebenso ein, muss der Dritte entsprechend in Wahrnehmung einer Mitgliederpflicht verletzt worden sein.

Da § 31a Abs. 2 S. 1 BGB den allgemeinen Aufwendungsersatzanspruch des Vereinsvorstands gemäß §§ 27 Abs. 3, 670, 675 BGB konkretisiert und § 31a Abs. 2 S. 2 BGB als Ausnahmeregelung („...gilt nicht, wenn...“) konzipiert ist, muss der Verein oder die Stiftung im Streitfall darlegen und beweisen, dass der Freistellungsanspruch nicht besteht, weil der Organwalter die Schädigung grob fahrlässig oder vorsätzlich verursacht hat.<sup>28</sup>

Die im Gesetzentwurf des Bundesrates<sup>29</sup> noch vorgesehene Erleichterung der sozialversicherungs- oder steuerrechtlichen Haftung der Vorstandsmitglieder wurde aufgrund der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses gestrichen, weil die Haftung für die Verletzung dieser Pflichten bereits nach geltendem Recht nur unter engen Voraussetzungen bestehe.<sup>30</sup> Das gleiche Schicksal hat auch die zunächst vorgesehene Ergänzung des § 42 Abs. 2 BGB um einen Satz 3 erfahren, der die Insolvenzverschleppungshaftung<sup>31</sup> im Ehrenamt abmilderte.<sup>32</sup> Aus der Streichung im späteren Gesetzgebungsverfahren und der Ausgestaltung der Insolvenzverschleppungshaftung als Außenhaftung<sup>33</sup> folgt, dass kein Raum für eine Haftungserleichterung gemäß § 31a BGB (analog) ist.<sup>34</sup> Dies verbietet der zwingende Charakter der Insolvenzverschleppungshaftung als zentraler Baustein des Gläubigerschutzes.

#### 2. Schädigung in Wahrnehmung einer Vorstandspflicht

Voraussetzung für die Haftungsprivilegierung im Innenverhältnis ist, dass der Schaden in Wahrnehmung einer Vorstandspflicht verursacht worden ist. § 31a BGB nimmt insoweit deutliche Anleihen bei § 31 BGB.<sup>35</sup> Tatbestandsmäßig ist neben einem

aktiven Tun auch ein Unterlassen, etwa die Nichterfüllung einer Verkehrssicherungspflicht. Erforderlich ist ein enger objektiver Zusammenhang zwischen der Vorstandspflicht und der schädigenden Verhaltensweise. Eine Schädigung bloß bei Gelegenheit reicht ebenso wie bei § 31 BGB nicht aus. Im Einzelfall kann insbesondere die Feststellung schwierig sein, ob die Schädigung noch in Wahrnehmung einer Vorstandspflicht oder nur in Wahrnehmung einer einfachen Mitgliederpflicht erfolgte. Auf die Unterscheidung kommt es nicht nur an, wenn man § 31a BGB generell nicht auf ehrenamtlich tätige Vereinsmitglieder erstreckt. Nach hiesiger Ansicht, die lediglich § 31a Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 BGB analog auf ehrenamtliche Vereinsmitglieder anwenden will, kommt es auf die Unterscheidung auch im Rahmen der Haftung unter den Vereinsmitgliedern an.

#### 3. Haftung gegenüber Vereinsmitgliedern

Abgesehen von diesen spezifischen Konstellationen kann es aber auch im originären Anwendungsbereich des § 31a Abs. 1 S. 2 BGB generell zu Unklarheiten über die Reichweite des Haftungsprivilegs gegenüber Vereinsmitgliedern kommen, da diese dem Verein auch als Dritte gegenüber treten und dabei geschädigt werden können.<sup>36</sup> Eine allfällige Reduzierung des Haftungsmaßstabes ist nach dem Telos von § 31a Abs. 1 S. 2 BGB nicht gewollt. Privilegiert werden ausschließlich schädigende Verhaltensweisen, die einen spezifischen vereinsrechtlichen bzw. mitgliedschaftlichen Bezug aufweisen, die also in der Mitgliedschaft selbst wurzeln.<sup>37</sup>

Zweifelsohne fehlt es daran, wenn das Vereinsmitglied wie ein Dritter dem Verein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr gegenüber tritt. Der spezifische vereinsrechtliche Bezug fehlt auch dann, wenn auf dem Weg zum wöchentlichen Vereinssport ein Vereinsmitglied unmittelbar vor dem Vereinsgelände stürzt, weil der Vorstand es fahrlässig versäumt hat, für eine Schneeräumung des öffentlichen Gehwegs zu sorgen.<sup>38</sup> Denn

27 Kritisch deshalb *Reuter* (Fn. 3), S. 1371.

28 *Reuter* (Fn. 3), S. 1371.

29 Vgl. Art. 2 (Einführung eines § 28e Abs. 1 S. 2 SGB IV-E) und Art. 3 (Änderung/Ergänzung der §§ 34 Abs. 1, 69 AO-E) des Entwurfs des Bundesrates vom 4.8.2008 (BR-Drs. 399/08 [Beschluss]).

30 Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses BT-Drs. 16/13537, S. 6 f.; vgl. dazu auch *Unger* (Fn. 3), S. 3271.

31 Ausführlich zur Insolvenzverschleppungshaftung gemäß § 42 Abs. 2 BGB: *G. Roth/Knof*, Die Stiftung in Krise und Insolvenz, KTS 2009, S. 165 ff.; *Müller*, Haftung des Vorstands wegen Insolvenzverschleppung, ZIP 2010, 153 ff.

32 Vgl. Art. 1 Nr. 4 des Gesetzesantrags der Länder Saarland und Baden-Württemberg für einen Entwurf eines Gesetzes zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen vom 2.6.2008 (BR-Drs. 399/08).

33 § 42 Abs. 2 S. 2 BGB begründet die Pflicht, „...den Gläubigern den daraus [aus der verspäteten Antragstellung] entstehenden Schaden...“ zu ersetzen. Anders hingegen § 131a Abs. 1 S. 1 Alt. 1 HGB, der einen Ersatzanspruch der Gesellschaft statuiert.

34 *Unger* (Fn. 3), S. 3271; *Müller* (Fn. 31), S. 156.

35 *Ellenberger* (Fn. 15), § 31a Rn 3.

36 A.A. offenbar *Otto* (Fn. 15), § 31a Rn. 2.

37 Hier stellt sich dann die Frage – auf die an dieser Stelle nicht näher einzugehen ist –, ob die Sonderbeziehung zwischen dem Verein und seinen Mitgliedern zu einer „Korrektur“ der Verkehrssicherungspflichten bzw. zu einer Modifikation deliktsrechtlicher Tatbestände führt; vgl. dazu jüngst OLG Schleswig, Beschluss v. 5.1.2010 – 11 W 57/09, Tz. 3 und 5, npOR 2010, 18 (in diesem Heft).

38 Eine Räumspflicht des Vereins sei unterstellt. Die Frage, inwieweit neben dem Verein auch die Vorstandsmitglieder persönlich haften, wird maßgeblich durch die Interpretation von § 31 BGB determiniert. Nach herrschendem Verständnis setzt nämlich eine Zurechnung nach § 31 BGB eine Sorgfaltspflichtverletzung auch des Vereins-

die Missachtung von Verkehrssicherungspflichten, die zum Schutz der Allgemeinheit bestehen, schließen es aus, dass die schädigende Verhaltensweise in der Mitgliedschaft wurzelt. Unsicher ist die Rechtslage, wenn das Vereinsmitglied erst auf dem ungeräumten Vereinsgelände gestürzt ist. Kommt es hier darauf an, ob das Vereinsgelände für den allgemeinen Verkehr zugänglich war?<sup>39</sup> Und wie verhält es sich, wenn das Vereinsmitglied während einer vereinsübergreifenden Sportveranstaltung, die der Verein ausrichtet, verletzt wird?<sup>40</sup> Kann hier zwischen den vereinseigenen Sportlern und externen Sportlern hinsichtlich der Haftung des Vorstands unterschieden werden? In den genannten Beispielen spricht viel dafür, den spezifischen vereinsrechtlichen Bezug zu verneinen.

Im Ergebnis wird man auch im folgenden Beispiel § 31a Abs. 1 S. 2 BGB nicht anwenden dürfen: Auf der Fahrt zu einem auswärtigen Fußballspiel lenkt der Vereinsvorstand den Vereinsbus und verursacht leicht fahrlässig einen Verkehrsunfall. Das Vorstandsmitglied ist dem verletzten Vereinsmitglied als Fahrzeugführer ersatzpflichtig, wenn man – wie hier vorgeschlagen – § 31a Abs. 1 S. 2 BGB auf ehrenamtlich tätige Vereinsmitglieder nicht analog anwendet. Das Lenken des Vereinsbusses erfolgte nämlich nicht in Wahrnehmung einer Vorstandspflicht. Wendet man dagegen § 31a Abs. 1 S. 2 BGB analog auf ehrenamtlich tätige Vereinsmitglieder an, stellt sich in der Sache kein anderes Ergebnis ein; nur die Begründung ist schwieriger und angreifbarer. Das letzte Beispiel demonstriert, dass eine generelle Haftungsprivilegierung gegenüber den Vereinsmitgliedern in der Sache zu weitgehend sein kann.<sup>41</sup> Indes: Das Personengesellschaftsrecht kennt mit § 708 BGB einen ähnlichen Regelungsansatz. Sein Grund ist freilich ein ganz anderer, nämlich die persönliche Verbundenheit der Gesellschafter und das besondere Vertrauensverhältnis unter ihnen.<sup>42</sup> Aus diesem Grund findet der Haftungsmaßstab des § 708 BGB keine Anwendung, wenn die persönliche Verbundenheit fehlt, wie es bei den Publikumsgesellschaften der Fall ist.<sup>43</sup> Für eine einschränkende Interpretation des § 31a Abs. 1 S. 2 BGB wird man daraus jedoch kaum Honig saugen können, da der Verein anders als die GbR tendenziell als Publikumsgesellschaft konzipiert ist und der Gesetzgeber gleichwohl eine Haftungsprivilegierung statuiert hat. Eine teleologische Reduktion erscheint daher selbst bei Großvereinen nicht erfolgversprechend, auch wenn hier jeglicher Ansatz für eine wie auch immer geartete persönliche Verbundenheit fehlt.<sup>44</sup> Weiterführend scheint mir allein eine andere zu § 708 BGB anerkannte Einschränkung zu sein: Die Sorgfalt in eigenen Angelegenheiten ist unbeachtlich, wo kein Raum für einen eigenüblichen Sorgfaltsmaßstab ist, wie es insbesondere im öffentlichen Straßenverkehr der Fall ist.<sup>45</sup> Für die Ehegattenhaftung gemäß § 1359 BGB hat sich diese Ausnahme ebenso durchgesetzt.<sup>46</sup> Es sprechen daher gewichtige Gründe dafür, auch bei § 31a Abs. 1 S. 2 BGB eine entsprechende Ausnahme zu machen. Dabei ist freilich der dogmatische Unterschied zwischen den Regelungskonzepten im Auge zu behalten: §§ 708, 1359 BGB normieren einen abweichenden Sorgfaltsmaßstab, während § 31a Abs. 1 S. 2 BGB den Verschuldensmaßstab verändert.

#### IV. Gesamtschuldnerausgleich

Vorstandsmitglieder, die eine schuldhaftige Pflichtverletzung begangen haben, haften gegenüber dem Verein bzw. der Stiftung und den Vereinsmitgliedern als Gesamtschuldner (§§ 421, 840 BGB). Haben mindestens zwei Organmitglieder die Pflichtverletzung fahrlässig begangen, wobei eines hauptamtlich und das andere ehrenamtlich tätig ist und somit in den Genuss des Haftungsprivilegs gemäß § 31a Abs. 1 BGB kommt, stellt sich die Frage nach dem Umfang der Haftung: Muss das hauptamtliche

Organmitglied den ganzen Schaden allein ersetzen und kann es gemäß § 426 BGB Innenregress bei seinem haftungsbegünstigten Kollegen nehmen? Alternativ kommt auch eine Anrechnung des Verschuldensanteils des privilegierten Amtswalters als Abzugsposten beim Geschädigten (Verein/Vereinsmitglied) in Betracht, so dass von vornherein nur ein geminderter Anspruch gegen das allein haftende hauptamtlich tätige Organmitglied besteht. Unter dem Stichwort der „gestörten Gesamtschuld“<sup>47</sup> werden vergleichbare Konstellationen seit langem diskutiert.

Soweit eine Haftung gegenüber dem Verein oder der Stiftung zur Debatte steht, ist es allein sachgerecht, dass sich der Verein oder die Stiftung den auf das privilegierte Organmitglied entfallenden internen Haftungsanteil anrechnen lassen muss.<sup>48</sup> Denn schließlich profitieren sie letztlich vom ehrenamtlichen Engagement ihrer Organmitglieder.

Im Verhältnis zu den Vereinsmitgliedern überzeugt der Lösungsansatz hingegen nicht. Im Zweifel partizipieren sie am ehrenamtlichen Engagement einzelner Organwalter nicht mehr als diese selbst. Warum sollen sie gleichwohl allein die Lasten des Ehrenamts anderer tragen? Ein sachlicher Grund ist dafür nicht zu erkennen. Das Vereinsmitglied muss folglich keine Kürzung seines Anspruchs gegen das nicht privilegierte Vorstandsmitglied hinnehmen. Dieses kann seinerseits primär beim Verein (§§ 27 Abs. 3, 670, 675 BGB) und subsidiär bei seinem haftungsprivilegierten Kollegen gemäß § 426 Abs. 1 BGB Regress nehmen. Der Haftungsanteil des ehrenamtlich tätigen Vorstandsmitglieds kann dabei jedoch geringer bemessen sein.<sup>49</sup> Letzterer hat wiederum gemäß §§ 27 Abs. 3, 670, 675

(Fortsetzung Fn. 38) Vorstandes voraus mit der Folge einer (künstlichen) Aufblähung der deliktischen Haftung von Organmitgliedern, weil Sorgfalts- oder Verkehrssicherungspflichten des Vereins zugleich als solche des Vorstands verstanden werden (grundlegend BGH, Urt. v. 5.12.1989 – VI ZR 335/88, BGHZ 109, 297, 302 f. [Baustofffall]; zur Kritik siehe nur *Spindler*, in: Fleischer [Hrsg.], Handbuch des Vorstandsrechts, 1. Aufl. 2006, § 13 Rn. 7 ff. und 22 f.).

39 So für das Verhältnis Verein – Vereinsmitglied OLG Schleswig, Beschluss v. 5.1.2010 – 11 W 57/09 (Fn. 37), Tz. 3.

40 Zur Aufsichtspflicht eines Sportvereins über jugendliche Wettkampfteilnehmer vgl. AG Halle (Saale), Urt. v. 1.10.2009 – 93 C 1076/09, Tz. 18 f., npOR 2010, 20 (in diesem Heft).

41 Ebenso *Burgard* (Fn. 3), S. 363, wonach Leidtragende häufig die kindlichen Vereinsmitglieder sind.

42 *Ulmer/Schäfer*, MüKo-BGB, 5. Aufl. 2009, § 708 Rn. 5; ebenso *Burgard* (Fn. 3), S. 362.

43 BGH, Urt. v. 4.7.1977 – II ZR 150/75, BGHZ 69, 207 (209 f.) = NJW 1977, 2311; BGH, Urt. v. 12.11.1979 – II ZR 174/77, BGHZ 75, 321 (327 f.) = NJW 1980, 589; BGH, Urt. v. 4.11.1994 – II ZR 160/93, NJW 1995, 1353 (1354).

44 *Schöpflin* (Fn. 10), § 31a Rn. 5, will eine gewisse Korrektur über die Annahme unterschiedlicher Sorgfaltsmaßstäbe erzielen.

45 BGH, Urt. v. 20.12.1966 – VI ZR 53/65, BGHZ 46, 313 (317 f.) = NJW 1967, 558; zustimmend *Hadding*, Soergel-BGB, 12. Aufl. 2007, § 708 Rn. 3; a.A. *Ulmer/Schäfer* (Fn. 42), § 708 Rn. 12 ff; *Timm/Schöne*, BeckOK-BGB, § 708 Rn. 14.

46 Vgl. nur BGH, Urt. v. 11.3.1970 – IV ZR 772/68, BGHZ 53, 352 (355) = NJW 1970, 1271 (1272); BGH, Urt. v. 13.1.1988 – IVb ZR 110/86, NJW 1988, 1208; *Hahn*, BeckOK-BGB, § 1359 Rn. 7.

47 Der Begriff „gestörte Gesamtschuld“ ist irreführend, weil mangels Verantwortlichkeit des privilegierten Schädigers gerade keine Gesamtschuld gegeben ist.

48 BGH, Urt. v. 1.12.2003 – II ZR 216/01, DStR 2004, 513, 517; *Gollan*, Vorstandshaftung in der Stiftung, 2009, S. 230 f., die zu Recht darauf hinweist, dass eine unterschiedliche Verantwortlichkeit innerhalb eines Organs im Widerspruch zu dessen Gesamtverantwortung steht (S. 231).

i.V.m. § 31a Abs. 2 BGB (analog) einen Freistellungsanspruch gegen den Verein. Die Last des Ehrenamtes muss damit letztlich wieder der Verein schultern. Allein in der Insolvenz des Vereins verbleibt das Haftungsrisiko bei den Organmitgliedern.

#### V. Abweichende Satzungsregelungen

§ 31a Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 BGB sind zwingend. Die Haftung ehrenamtlich tätiger Vereinsvorstände gegenüber dem Verein bzw. der Stiftung kann weder durch die Satzung noch durch den Anstellungsvertrag auf Fahrlässigkeit erweitert bzw. auf Vorsatz reduziert werden.<sup>50</sup> Auch wenn dies im Hinblick auf die Verbands- bzw. Stifterautonomie wenig einsichtig ist, folgt dies zwingend im Umkehrschluss aus § 40 BGB, der ausdrücklich nur § 31a Abs. 1 S. 2 BGB zur Disposition der Satzung stellt.<sup>51</sup> Unberührt von § 31a BGB bleiben hingegen statutarische Haftungsbegrenzungen für hauptamtliche Vorstandsmitglieder.

#### VI. Fazit

§ 31a BGB hat das Potenzial, das Ehrenamt weiter zu stärken und zu fördern, weil er unentgeltlich tätige und gering vergütete Organmitglieder von Haftungsrisiken befreit. Die holzschnittartige Konstruktion des § 31a BGB ruft freilich Kritik hervor. Der Hauptkritikpunkt ist der weitgehend zwingende Charakter der Norm. Zwar ist es richtig, dass gerade in kleinen Vereinen und Stiftungen entsprechende Ausschlussklauseln aus Unwissenheit in der Satzung fehlen und damit die Haftungsrisiken da tatsächlich akut werden, wo das Ehrenamt am dringendsten gebraucht wird. Um hier Abhilfe zu schaffen, hätte es aber nicht

eines gesetzlichen Zwangskorsetts bedurft, das zudem vorne zwickt und hinten bauscht. Zu weit ist es geraten, wenn auch das Ehrenamt in Großvereinen zwingend privilegiert ist, obwohl etwa die Mitgliedschaft im Präsidium des ADAC e.V. mit so viel (sozialem) Prestige verbunden ist, dass ein jährliches Entgelt von 501 EUR, das eine mildere Haftung nach § 31a Abs. 1 BGB ausschließt, dagegen wie ein Almosen wirkt. Dagegen ist das Korsett zu eng geraten, weil ehrenamtliche Vereinsmitglieder generell nicht in den Genuss einer privilegierten Haftung gegenüber dem Verein kommen. Eine widerspruchsfreiere Abstimmung des Gesetzes wäre hier wünschenswert gewesen. Dies zeigen die ersten Korrekturversuche durch die Literatur.

49 Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, 12. Auf. 2010, Rn. 3721.

50 A.A. Unger (Fn. 3), S. 3272 (Beschränkung auf Vorsatz zulässig); Burgard (Fn. 3), S. 364, hält mit nicht überzeugenden Argumenten § 31a BGB bei Stiftungen für umfänglich abdingbar.

51 Arnold (Fn. 3), S. 107; Reuter (Fn. 3), S. 1369; Schöpflin (Fn. 10), § 31a Rn. 8.

**Dr. Matthias Baus\***

### Zusammenführungen von Stiftungen – auch aus wirtschaftlichen Motiven?

Stiftungen mit geringer Vermögensausstattung können ihre Fördertätigkeit mangels hinreichender Erträge nur noch in geringem Umfang entfalten und sind von der Bedeutungslosigkeit bedroht. Für diese Stiftungen bietet die von den einzelnen Landesstiftungsgesetzen vorgesehene Zusammenlegung mit einer anderen Stiftung mit gleicher oder ähnlicher Zweckrichtung die Möglichkeit, die Vermögensbasis und damit die Fördertätigkeit nachhaltig zu stärken. Dies entspricht im Zweifel auch dem Willen des altruistisch eingestellten Stifters, für den die Organisationsform dem inhaltlichen Förderzweck nachrangig ist.

#### I. Das Problem

Stiftungen werden für die Ewigkeit errichtet. So jedenfalls ergibt es sich aus der Rechtsnatur einer Stiftung bürgerlichen Rechts nach den §§ 80 ff. BGB, die deren Aufhebung (vgl. § 87 BGB) nur als Ausnahmefall statuieren. Gleichwohl geraten Stiftungstätigkeit und deren Zweckverwirklichung im Verlauf der Jahre und gerade nach dem Ableben des oder der Stifter nicht selten „ins Stocken“, was an vielerlei Gründen liegen mag. Sofort einsehbar sind Umstände hierfür, die mit der tatsächlichen Zweckverfolgung zusammenhängen: also z. B. im Falle einer Stiftung, die sich bis Ende der 80er Jahre dem Ziel der deutschen Wiedervereinigung verschrieben hatte oder eine Stiftung, die die Erhaltung einer bestimmten Tierart verfolgt, die trotz aller Bemühungen nun ausgestorben ist.

Wie aber verhält es sich mit Stiftungen, die in der Vergangenheit nach damaligen Verhältnissen eine ausreichende Kapitalausstattung für die Zweckverfolgung aufweisen konnten, deren Vermögen allerdings in der Zwischenzeit wegen Inflation und/oder Vermögensverlusten zusammengeschmolzen ist?

Verbleiben in solchen Fällen nach Abzug von Vermögensverwaltungskosten und administrativem Aufwand im Ergebnis jährlich 1.000 – 2.000 EUR oder gar nur wenige hundert Euro für die Mittelverwendung und Zweckverfolgung, so ist abzusehen, dass die Stiftung früher oder später in Bedeutungslosigkeit verschwinden wird.

Das Umkehrbild zu dieser wirtschaftlich unbefriedigenden Situation stellen professionell geführte Stiftungen dar, die über den Willen und die Mittel bzw. Ressourcen verfügen, im Rahmen ihres Stiftungszweckes zu wachsen und ihren Tätigkeitsbereich zu erweitern. Was läge näher, als dass Stiftungen der einen Kategorie die Zusammenlegung oder Zulegung<sup>1</sup> mit Stiftungen der anderen Kategorie anstreben und dabei einem im privaten und z. T. auch im öffentlichen Sektor vorherrschenden Trend zu größeren Einheiten entsprechen?

Hier beginnt ein Spannungsverhältnis zwischen Stifterwille und Stifterautonomie einerseits und dem generellen Bestreben der Rechtsordnung andererseits, den Rechtssubjekten zu einer effizienten Verfolgung ihrer Zwecke zu verhelfen. Allerdings sind die zuständigen Organe von Wirtschaftsunternehmen, also einerseits Geschäftsführungen bzw. Vorstände und andererseits Gesellschafter- bzw. Hauptversammlungen als Vertretung der jeweiligen Eigner von Gesetzes wegen dazu berufen,

\* Der Autor ist Rechtsanwalt in Hamburg.

1 Während der Begriff der „Zusammenlegung“ das Zusammengehen mehrerer Stiftungen unter Errichtung einer neuen Stiftung beschreibt, wird unter der „Zulegung“ die Übertragung einer Stiftung auf eine vorhandene und weiter bestehende Stiftung verstanden.

„existenziell“ über das Schicksal solcher juristischen Personen zu entscheiden. Im Detail sind die einzelnen Umwandlungsvorgänge für solche juristischen Personen im Umwandlungsgesetz geregelt, das nach ganz herrschender Meinung auf Stiftungen keine Anwendung findet.<sup>2</sup>

Was nun stattdessen die §§ 87 und 88 BGB und die Vielzahl der – nicht immer gleichlautenden – Landesstiftungsgesetze in den oben beschriebenen wirtschaftlichen Ausgangssituationen vorsehen und welche Chancen der Strukturveränderung mehrere Stiftungen gemeinsam initiieren und verwirklichen können, soll nachfolgend ausgeführt werden.

## II. Die Ausgangslage

### 1. Vermögenssituation deutscher Stiftungen

Handelt es sich bei den wirtschaftlich wenig prosperierenden Stiftungen um Einzelfälle oder können wir – jedenfalls bei einem bestimmten Typ von Stiftung – von einem allgemeinen Symptom sprechen? Die Einteilung der ca. 16.000 zumeist gemeinnützigen, rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts in Deutschland in sogenannte Vermögensklassen liefert einen eindeutigen Befund: Knapp 30% aller 2008 befragten 6.422 Stiftungen gaben an, über ein Stiftungsvermögen von weniger als 100.000 EUR zu verfügen, davon 14,4% der Befragten mit einem Stiftungsvermögen von weniger als 50.000 EUR.<sup>3</sup> Auf alle rechtsfähigen Stiftungen hochgerechnet, ergibt dies mindestens 2.000 Stiftungen, die bei einem Kapital von maximal 50.000 EUR und einer angenommenen Bruttorendite von 4% nach Abzug von Kosten über höchstens 1.500 EUR an jährlichen Mitteln verfügen, dabei unberücksichtigt etwaige Spendeneinnahmen oder Zustiftungen. Da kleinere Stiftungen eher zu konservativen und renditeschwächeren Vermögensanlagenformen neigen, ist eine Verbesserung der finanziellen Verhältnisse nicht unbedingt zu erwarten und die Zustiftung weiteren Kapitals oder größeren Spendenaufkommens stellt i.d.R. eine trügerische Hoffnung dar. Ob derartig gering anfallende Stiftungsmittel praktisch zu einer „wirtschaftlichen Unmöglichkeit“ führen, wird weiter unten im Detail zu behandeln sein.

Hinzu treten häufig weitere Erscheinungen. Der Stifter und selbst seine Erben mögen zwischenzeitlich verstorben sein, so dass in den Stiftungsorganen Personen vertreten sind, die dem ursprünglichen Stiftungsgedanken emotional nicht so nahe stehen wie der Stifter selbst und diesen weniger unterstützen. Schließlich wird es für eine kleine Stiftung immer schwieriger, die nötige Aufmerksamkeit bei der Verteilung von Mitteln zu erhalten, oder um einen anderen Begriff zu verwenden, wettbewerbsfähig zu bleiben.

### 2. Steuerliche Rahmenbedingungen

Für den weiteren Gang der Untersuchung ist eine zusätzliche Überlegung von Bedeutung. In den meisten Fällen handelt es sich um gemeinnützige Stiftungen, die nach den §§ 51 ff. AO in vielerlei Hinsicht steuerlich privilegiert sind, d. h. der Staat verzichtet sowohl bei der Errichtung als auch bei der Tätigkeit der Stiftung auf die ihm sonst zustehenden Steuereinnahmen. Diesem Verzicht liegt die Erwartung des Staates zugrunde, dass die Stiftung ihre Mittel in flexibler und effizienter Form für Zwecke einsetzt, die sonst der Staat mit seinen Einrichtungen unterstützen oder fördern würde.<sup>4</sup> Die Effizienz und Wirtschaftlichkeit des Wirkens der Stiftung, aber auch etwaiger Pflichten staatlicher Stiftungsaufsichtsbehörden gemäß § 87 Abs. 1 BGB sind daher auch unter den steuerlichen Rahmenbedingungen zu sehen. Die Gemeinnützigkeit als wirtschaftliches Privileg sollte kein „Ruhekissen“ dafür sein, dass die gemeinnützige Organisation effizientes Wirtschaften regelrecht „verschläft“.

### 3. Alternativen zur Zusammenführung

Neben den Möglichkeiten der Zusammenlegung bzw. Zulegung<sup>5</sup> von Stiftungen stehen auch andere Vorgehensweisen zur Verfügung. Die eher kleine, vor dem Vermögensverfall stehende Stiftung kann ihr Heil in einer weniger einschneidenden Handlung sehen, der der Zusammenarbeit mit einer anderen Stiftung. Hier bieten sich verschiedene Formen der Zusammenarbeit<sup>6</sup> an, so z.B. bei der Fördertätigkeit in Form gemeinsamer Projekte und ggf. mit der Aufteilung des Projektmanagements. Oder eine Stiftung beauftragt eine andere Stiftung, bestimmte Dienstleistungen für sie zu erbringen, die diese für ihre Zweckerfüllung benötigt, dafür aber keine eigenen (personellen) Ressourcen vorhalten möchte.<sup>7</sup> Dies kann auch administrative Arbeiten der Stiftungsverwaltung einschließen. Die beauftragende Stiftung partizipiert so von dem Know-how einer anderen, ähnlich ausgerichteten Einrichtung und von dem positiven Skaleneffekt.

### III. Regelungen der §§ 87 und 88 BGB

Am anderen Ende der Skala steht die nachhaltigste Maßnahme überhaupt: die Aufhebung der Stiftung nach § 87 Abs. 1 BGB mit der Folge des Vermögenszufalls an die in der Satzung benannte Person oder ansonsten an den Fiskus (§ 88 Satz 1 und 2 BGB). In diesem Falle wird die aufgehobene Stiftung zum bloßen Subjekt staatlichen Eingriffshandelns.

Die Anwendungspraxis wird durch das Nebeneinander von bundesgesetzlichen und landesrechtlichen Vorschriften erschwert. Maßnahmen der „Zusammenführung“, also Zusammenlegung oder Zulegung, werden, wenn überhaupt, nur in den Landesstiftungsgesetzen thematisiert. § 87 Abs. 1 BGB stellt lediglich die Eingriffsnorm für die zuständige Stiftungsbehörde zur Aufhebung der Stiftung als ultima ratio dar, wenn deren Stiftungszweckerreichung unmöglich geworden ist oder sie als gemeinwohlgefährdend einzustufen ist. § 88 BGB regelt sodann, wem das Stiftungsvermögen nach der Aufhebung zufallen soll. Die meisten Landesstiftungsgesetze greifen diese Ermächtigung des BGB in ihren eigenen Landesstiftungsgesetzen ausdrücklich auf, mit Ausnahme der Bundesländer Berlin,<sup>8</sup> Brandenburg,<sup>9</sup> Hamburg,<sup>10</sup> Rheinland-Pfalz<sup>11</sup> und Sachsen<sup>12</sup>. Aus diesem Schweigen kann wegen des bundesrechtlichen Vor-

2 Dazu ausführlich *Fritsche*, in: Werner/Saenger, Die Stiftung, 2008, Rn. 714-719; vgl. nur *Lutter*, UmwG, 4. Aufl. 2009, § 161 Rn. 57 ff. Die in § 161 UmwG erwähnte Ausgliederung gilt nur für die Ausgliederung eines von einer Stiftung betriebenen Unternehmens auf eine Personenhandels- oder Kapitalgesellschaft.

3 *Bischoff/Falk*, Stiftungen als Finanzinvestoren, Zeitschrift für Kreditwesen (ZfK) 2008, 808 ff., 809 zitiert die Aufschlüsselung der Umfrage unter 6.422 Stiftungen, veröffentlicht im Bundesverband Deutscher Stiftungen, Verzeichnis Deutscher Stiftungen 2008, Bd. 1.

4 Vgl. *Carstensen*, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch der Stiftungen, 2. Aufl. 2003, S. 537, 542.

5 Zusammenlegung bzw. Zulegung werden nachfolgend, dem Vorschlag von *Peters/Herms*, Die Fusion bürgerlich-rechtlicher Stiftungen, ZSt 2004, 323, folgend auch untechnisch als „Zusammenführung“ bezeichnet.

6 Vgl. dazu ausführlich *Freyer*, in: Strachwitz/Mercker, Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, 2005, S. 594 ff.

7 Vgl. das Beispiel der Hartwig-Hesse-Stiftung, Hamburg ([www.hartwig-hesse-stiftung.de](http://www.hartwig-hesse-stiftung.de)), deren Zweck auf die Förderung der Altersfürsorge, z. B. den Betrieb von Seniorenresidenzen, gerichtet ist und die als „Verwaltungsservice“ bestimmte Dienstleistungen für andere Stiftungen erbringt, deren Stiftungszweck ebenfalls die Altersfürsorge umfasst.

8 Vgl. § 5 BerlStiftG i. d. F. vom 22. 7. 2003.

rangs von § 87 BGB nicht geschlossen werden, dass bei dessen tatbestandlichen Vorliegen in diesen Ländern die Stiftungsbehörden von sich aus keine Aufhebung anordnen können.

§ 87 Abs. 1 und 2 BGB sehen als milderes Mittel zur Aufhebung eine von der Stiftungsbehörde angeordnete veränderte Zweckbestimmung vor. Andere Möglichkeiten bieten § 87 bzw. § 88 BGB nicht, insbesondere legitimieren diese Vorschriften die Stiftungsorgane nicht, durch „stiftungsautonome“ Entscheidungen Strukturveränderungen herbeizuführen. Diese Möglichkeit in Form der Zulegung oder Zusammenlegung sehen vielmehr die Landesstiftungsgesetze vor.

#### IV. „Zusammenführungen“ nach den Landesstiftungsgesetzen

##### 1. Die Grundvoraussetzungen für „Zusammenführungen“

Trotz der vielfach unterschiedlichen Formulierungen in den einzelnen Landesstiftungsgesetzen<sup>13</sup> kann im Ergebnis und bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen festgehalten werden<sup>14</sup>:

- Die Zusammenlegung, d.h. das Zusammengehen mehrerer Stiftungen im Wege eines „stiftungsautonomen“ Vorgangs durch die Stiftungsorgane zu einer neuen Stiftung ist auf Grund der Beschlüsse aller beteiligten Stiftungsorgane in allen Bundesländern mit Ausnahme Bayerns möglich.
- Ebenfalls ist eine solche Zusammenlegung durch hoheitliches Vorgehen der Stiftungsbehörden in allen Bundesländern möglich – außer in Berlin, Brandenburg, Hamburg, Hessen, Rheinland-Pfalz, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen.
- Eine Zusammenführung darf nicht gegen den ausdrücklichen oder mutmaßlichen Willen des Stifters vorgenommen werden.<sup>15</sup>
- Eine Zulegung, d.h. die Übertragung einer Stiftung auf eine andere Stiftung, die als „aufnehmende“ Stiftung analog zu den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes ihre Rechtspersönlichkeit behält, wird ausdrücklich nur in Hamburg und Schleswig-Holstein für zulässig erachtet.<sup>16</sup> Allerdings ist als weitere Voraussetzung § 88 Satz 1 BGB zu erfüllen. D.h. schon in der Satzung der zu übertragenden Stiftung muss die „aufnehmende“ Stiftung als Destinatär aufgeführt sein. Allerdings spricht nichts dagegen, dass in Ermangelung einer solchen Bestimmung die übertragende Stiftung vor der Zulegung eine entsprechende Satzungsänderung – mit Zustimmung der Stiftungsbehörde – vornimmt.
- In allen Bundesländern bedarf der Vorgang der Zusammenführung der Genehmigung der Stiftungsaufsicht.<sup>17</sup>

In Bezug auf die von den Stiftungsorganen beschlossene und herbeigeführte Zusammenlegung bedarf es einer Anmerkung. Saenger<sup>18</sup> hat den Stiftungsorganen jegliche Kompetenz abgesprochen, einen Zusammenlegungsbeschluss herbeizuführen, selbst wenn eine solche Ermächtigung in der Satzung vorgegeben ist. Dies begründet er damit, dass die Stiftung nach dem Willen des Gesetzgebers die einzige juristische Person sei, die nicht von den „korporationsrechtlich“ beteiligten Personen kontrolliert würde. Diesem Ansatz ist, soweit ersichtlich, bisher niemand gefolgt.<sup>19</sup> Saengers Ansicht soll hier nicht unwidersprochen bleiben, da sie zu formal die Aufrechterhaltung des Stifterwillens verteidigt. Denn jedem (vernünftigen) Stifter wird die von ihm errichtete Stiftung zunächst nur als Organisationsform erscheinen, als „Vehikel“, um seine inhaltlichen Förderzwecke zu verwirklichen. Jedem (vernünftigen) Stifter wird Inhalt vor Organisationsform gehen, und da es sich in den meisten Fällen um gemeinnützige Stiftungen handelt, sollte hier von dem Idealbild des rein altruistisch eingestellten Stifters ausgegangen werden. Ebenso wenig überzeugt es, wenn Saenger

gleichwohl die Zusammenlegung durch staatlichen Akt zulässt, obwohl diese Vorgehensweise nicht in den §§ 87 und 88 BGB erwähnt wird und es die beteiligten Stiftungsorgane doch mindestens so gut wie staatliche Aufsichtsbehörden beurteilen können, ob eine solche Zusammenlegung erforderlich ist und mit dem Stifterwillen in Einklang steht.

##### 2. Die materiellen Voraussetzungen

Was aber sind im Einzelnen die materiellen Voraussetzungen, unter denen eine „Zusammenführung“ möglich ist?

a) Die Zweckerreichung erscheint nicht mehr möglich

Einzelne Vorschriften der Landesstiftungsgesetze lassen eine Zusammenführung zu, z. T. unter Bezugnahme auf § 87 BGB, der ja bei Unmöglichwerden des Stiftungszwecks schon die Aufhebung bzw. Zweckänderung vorsieht, wenn sich z. B. nach deren Wortlaut

- die „tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse nachhaltig geändert haben“,<sup>20</sup>
- „wenn sich die Verhältnisse sei der Errichtung der Stiftung wesentlich geändert haben“<sup>21</sup> bzw. eine „wesentliche Änderung der Verhältnisse eingetreten ist“,<sup>22</sup>
- „wenn es wegen wesentlicher Änderung der Verhältnisse angezeigt erscheint“<sup>23</sup>
- „wenn eine die Grundlagen oder die Handlungsfähigkeit der Stiftung berührende Änderung der Verhältnisse eingetreten ist“.<sup>24</sup>

In Bezug auf eine (wesentliche) Veränderung der Verhältnisse soll wie folgt differenziert werden: Veränderungen, die die Ausrichtung und Erreichbarkeit des satzungsmäßigen Stiftungszweckes bzw. der Fördertätigkeit betreffen (vgl.

9 Vgl. § 10 BrbgStiftG i. d. F. vom 20. 4. 2004.

10 Vgl. § 7 HambStiftG i. d. F. vom 14. 12. 2005.

11 Vgl. § 8 RHPfStiftG i. d. F. vom 19. 7. 2004.

12 Vgl. § 10 SachsStiftG i. d. F. vom 7. 8. 2007.

13 Vgl. etwa § 7 Abs. 1 HambStiftG; § 6 Abs. 1 SchlHolStiftG; § 7 Abs. 1 u. 2 NdsStiftG; Art. 16 BayStiftG; § 14 BaWürttStiftG; § 9 HessStiftG; § 5 NRWStiftG; §§ 9 u. 10 SachsStiftG; § 8 Abs. 2 RHPfStiftG; § 9 Abs. 1 u. 3 ThürStiftG und § 21 Sachs-AnhStiftG.

14 Vgl. auch die Tabelle bei Peters/Herms (Fn. 5) auf dem Stand von 2004 und bei Fritsche (Fn. 2), Rn. 745.

15 So ausdrücklich § 7 Abs. 1 Nr. 3 HambStiftG bzw. § 7 Abs. 2 NdsStiftG oder ähnlich § 9 Abs. 1 HessStiftG; vgl. Nachw. in Fn. 13; Saenger, Zusammenlegung von Stiftungen, ZSt 2007, 81, 85; Peters/Herms (Fn. 5), S. 326; Reuter, in: MüKo-BGB, 5. Aufl. 2006, § 85 Rn. 6; vgl. Hof, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechtshandbuch, 2. Aufl. 2009, S. 383 in Rn. 337.

16 § 7 HambStiftG und § 6 SchlHolStiftG.

17 Zur Rechtsnatur einer solchen Genehmigung vgl. Reuter (Fn. 15), § 97 Rn. 15.

18 Saenger (Fn. 15), S. 85 f. Die Zusammenlegung durch staatlichen Eingriff bleibt unbenommen, vgl. ebda. S. 82-85.

19 Vgl. z. B. Hof (Fn. 15), S. 382 mit Fn. 614; allerdings einschränkend zur Stifterfreiheit unter Berufung auf § 80 Abs. 2 BGB Fritsche, Die Stiftungssatzung im Spannungsfeld, ZSt 2009, 21, 25 ff.

20 So § 7 Abs. 1 Nr. 2 HambStiftG (vgl. Fn. 14).

21 So § 6 Abs. 1 SchlHolStiftG bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 für Sachsen bzw. § 21 Abs. 1 für Thüringen bzw. Sachsen-Anhalt (vgl. Fn. 14).

22 So § 8 Abs. 2 RHPfStiftG (vgl. Fn. 14).

23 So § 9 Abs. 2 HessStiftG (vgl. Fn. 14).

24 So § 5 Abs. 2 NRWStiftG (vgl. Fn. 14).

§ 81 Abs. 1 Nr. 3 BGB und nachfolgend) und solche, die das andere wesentliche Konstituierungsmerkmal der Stiftung, das Stiftungsvermögen (vgl. § 81 Abs. 1 Nr. 5 BGB), betreffen.<sup>25</sup>

Als relevante Veränderungen der Ausrichtung und Erreichbarkeit des Stiftungszwecks gelten alle Umstände, die dazu führen, dass praktisch oder rechtlich die Stiftungszwecke nicht mehr erreicht werden können. Beispiele: Die Wiedervereinigung des ehemals geteilten Landes ist vollzogen, die zu schützende Spezies ist ausgestorben, die rechtliche Diskriminierung einer bestimmten Bevölkerungsgruppe ist beseitigt, bisher nicht vorhandene, staatliche Fürsorgeleistungen ersetzen praktisch die Fördertätigkeit der Stiftung oder ein ehemals erlaubtes Ziel ist durch geänderte gesetzliche Bestimmungen verboten worden (vgl. § 87 Abs. 1 Alt. 2 BGB). Diese Fälle werden in der Praxis selten zum Ziel der Zusammenführung führen. Denn wenn die Zweckerreichung der einen Stiftung aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht mehr möglich sein sollte, wie sollte die Erreichung dieses – oder eines wenigstens ähnlichen Zweckes – der aufnehmenden Stiftung noch möglich sein? In diesem Fall droht mithin der Stiftung die Auflösung nach § 87 Abs. 1 BGB.

#### b) Vermögensaufzehrung als Grund für die „Zusammenführung“

Als relevante Veränderung des Stiftungsvermögens sollte in jedem Falle die mehr oder weniger vollständige Vermögensaufzehrung gelten,<sup>26</sup> jedenfalls dann, wenn mit keinerlei nennenswerten Mittelzuführungen mehr zu rechnen ist und auch eine befristete Ansparung der Einnahmen oder eine Einsparung von Kosten keine wesentliche und nachhaltige Verbesserung der Vermögenssituation herbeiführen wird. Letztlich ist hier eine Prognose zu erstellen, die einerseits dem grundsätzlichen Recht auf Bestand der Stiftung Rechnung trägt, aber andererseits ökonomische Sachzwänge wie Inflation, Kostensteigerungen und den bestehenden Wettbewerb um Spenden und Fördermittel nicht ignorieren darf. Bei einem eher kleinen Vermögen sollten die Chancen, die dieses kleine Vermögen unter dem Dach eines anderen und größeren Vermögens entwickeln kann, nicht unterschätzt werden und bei Vorliegen der weiter unten beschriebenen Voraussetzungen daher eher genutzt werden.<sup>27</sup>

#### c) Das wirtschaftlich „schwache“ Stiftungsvermögen als Grund für die Zusammenführung

Schwieriger zu beantworten ist die Frage, wenn das Stiftungsvermögen bzw. die vom Stiftungsvermögen generierten Erträge zusammengeschmolzen sind und nur noch geringe Förderbeiträge erlauben. Stellt dieser Fall eine (wesentliche) Veränderung der Verhältnisse für die Verwirklichung des Stiftungszweckes dar? Die Zusammenführung mit einer wirtschaftlich stärkeren Stiftung ähnlicher oder gleicher Zielrichtung könnte hier der Sanierung dienen.

(1) Es ist nach dem Stiftungszweck und der vorgegebenen Form seiner Verwirklichung zu unterscheiden: Verfolgt z. B. die Stiftung in abstrakter Form einen gemeinnützigen Zweck und lässt sich dieser mit einem noch so kleinen finanziellen Beitrag fördern, sei es über eine unmittelbare Förderung der Destinatäre oder über die Förderung anderer gemeinnütziger Organisationen mit ähnlicher Zwecksetzung, so ist formal immer noch eine Stiftungsverwirklichung möglich, wenn auch in wenig effizienter Art. Eine Zusammenführung ist in diesem Falle nur dann gerechtfertigt, wenn die damit erreichte Effizienzsteigerung hierfür eine ausreichende Begründung darstellt. Nicht jede Effizienzsteigerung kann hier genügen und die Beurteilung sollte sich eher an relativen als an absoluten Kriterien orientieren: Benötigt die Stiftung z. B. mehr als die Hälfte der ihr zur Verfü-

gung stehenden Finanzmittel für interne (Verwaltungs-)Kosten bzw. nach außen gerichtete Aufwendungen wie Öffentlichkeitsarbeit und Repräsentation und würden solche Kosten im Falle einer Zusammenführung gegen Null tendieren, so wäre die Effizienzsteigerung und ggf. auch Professionalisierung der Vermögensverwaltung von erheblicher Bedeutung. Die Form – d. h. das bloße „Vorhalten“ der Stiftung als juristische Person – ginge hier jedenfalls in wirtschaftlicher Sicht über den Inhalt, d. h. die Zwecksetzung der Stiftung. Je weniger Finanzmittel im Verhältnis zur Gesamtheit der Erträge am Ende bei den satzungsmäßigen Destinatären ankommen, desto mehr mutiert die Stiftung zu einer Art Selbstzweckstiftung und droht ihre Uneigennützigkeit zu verlieren. Eine solche Selbstzweckstiftung ist nach ganz herrschender Meinung unzulässig.<sup>28</sup>

(2) Ob eine solche Effizienzsteigerung nun abschließend die Zusammenführung rechtfertigt, darf in keinem Falle ohne die Berücksichtigung des ausdrücklichen oder mutmaßlichen Stifterwillens entschieden werden. Häufig wird es an einer ausdrücklichen Ermächtigung im Stiftungsgeschäft, in der Satzung oder in der Präambel fehlen bzw. sind diese auszulegen. Kommt es somit auf den mutmaßlichen Willen des Stifters an, so sollten Stiftungsgeschäft, Satzung oder Präambel nicht die einzigen Anhaltspunkte für die erforderliche Auslegung sein, sondern es sollte – sofern ausreichend bestimmbar und wegweisend – das Gesamtverhalten des Stifters herangezogen werden.<sup>29</sup> Fühlte sich dieser – durch sein eigenes Verhalten belegbar – bestimmten unternehmerischen Einstellungen verbunden, lebte dieser in der Vorstellung, dass im Laufe der Zeit die ständige Veränderung und Anpassung von Organisationen und Verbänden für diese lebenswichtig sind, dann lässt sich ein dahingehender Wille und seine Bereitschaft zu grundlegenden Strukturveränderungen seiner Stiftung gut ablesen. Dies gilt insbesondere dann, wenn es dem Stifter regelmäßig in erster Linie auf die inhaltlichen Zwecke und weniger auf formale und organisatorische Aspekte angekommen ist. In solchen Fällen sollte daher eine eher befürwortende und weniger „statische“ Einstellung zu Zusammenlegungen veranlasst sein.<sup>30</sup> Dass ein Stiftungskonzept schließlich veränderbar sein muss, haben auch die Landesstiftungsgesetze erkannt und betont, indem die meisten von ihnen als Ausgangspunkt für rechtlich zulässige Strukturanpassungen die „Veränderung der (tatsächlichen) Verhältnisse“ ansehen.<sup>31</sup> Eine Art „Besitzanspruch“ auf die Einmaligkeit „seiner“ vormals gegründeten Stiftung genießt der Stifter nicht.

(3) Stiftungszweck und Stiftungsvermögen, wie sie in § 81 Abs. 1 BGB erwähnt werden, stellen jeweils gleichberechtigte, konstitutive Elemente der zu errichtenden Stiftung dar. Stiftungszweck und Vermögen sind miteinander verknüpft,<sup>32</sup>

25 S. u. IV.2.b) und IV.2.c).

26 Vgl. Hof (Fn. 15), S. 385 Rn. 350.

27 Vgl. auch Werner, Erman-BGB, 12. Aufl. 2008, § 87 Rn. 4, der eine Zusammenlegung z.B. dann befürwortet, wenn „beide Stiftungen allein nicht lebensfähig sind“.

28 Rawert, Staudinger-BGB, 13. Aufl. 1995, Vorbem. zu § 80 ff. Rn. 9 m. w. N.; Reuter (Fn. 15), vor § 80 Rn. 52.

29 Vgl. im Einzelnen und zu der umstrittenen Auslegungsmethode anhand des mutmaßlichen Stifterwillens Hof (Fn. 15), S. 171 Rn. 22 ff. m.w.N.; für ebenfalls weiter gehende Auslegungsmöglichkeiten Nissel, in: Die Stiftung (Fn. 2), Rn. 220.

30 Ebenfalls eher positiv zur Zusammenlegung in solchen Fällen Wiggand/Haase-Theobald/Stolte/Heuel, Stiftungen in der Praxis, 2. Aufl. 2009, S. 70 f.

31 S. o. unter IV.1. bzw. die Nachweise in Fn. 15.

32 Hof (Fn. 15), S. 104 Rn. 28 f.

und insofern besteht hier eine Rückkoppelung, die jedem Stiftungsgeschäft und dem jeweiligen Stifterwillen innewohnt.<sup>33</sup> Nicht ohne Grund wird heutzutage von den Stiftungsbehörden praktisch ein Stiftungsmindestvermögen von 50.000 EUR erwartet, da andernfalls eine effektive Zweckverfolgung nicht prognostiziert werden kann. Auch hieraus sollte für die Zukunft eine eher befürwortende Praxis für den Fall geplanter Zusammenführungen abgeleitet werden,<sup>34</sup> solange nicht der Stifterwille in ausdrücklicher Form dagegensteht und der Stiftung insofern Bestandsschutz zu gewähren ist.

Unterhält die Stiftung einen Betrieb, eine Infrastruktur o.Ä., um den Stiftungszweck zu verwirklichen und sind hierfür die zusätzlich erforderlichen Mittel nicht ausreichend vorhanden, so ist die wirtschaftliche Notwendigkeit einer Strukturanpassung in jedem Fall gegeben, wenn nicht sogar zwingend. Diese kann, nach dem Ermessen der beteiligten Stiftungsorgane, entweder in einer (Teil-)Veräußerung des Stiftungsvermögens, gewissermaßen in der Verkleinerung der Stiftung, oder in einer Zusammenführung gesehen werden.

(4) Sprechen wirtschaftliche Gründe mit ausreichendem Nachdruck für eine Zusammenführung, so ist es eine weitere Voraussetzung, dass sich die Stiftungszwecke der beteiligten Stiftungen im Wesentlichen decken bzw. sich recht ähnlich sind.<sup>35</sup> Es sollte ausreichen, wenn der eher enger gefasste Stiftungszweck der wirtschaftlich notleidenden Stiftung in den eher weiter gefassten Stiftungszweck der aufnehmenden Stiftung passt oder jedenfalls nach einer in zulässiger Weise herbeigeführten Satzungsänderung bei der aufnehmenden Stiftung dort hineinpasst.

(5) Erscheint eine Zusammenlegung nach den oben beschriebenen Voraussetzungen erforderlich und daher zulässig, so bedarf es zusätzlich nach allen Landesstiftungsgesetzen der Genehmigung der jeweiligen Stiftungsbehörde. Diese übt dabei eine reine Rechtsaufsicht aus und darf Zweckmäßigkeitserwägungen der beteiligten Stiftungsorgane nicht in Frage stellen.<sup>36</sup> Jedoch steht es den Behörden zu, den Einklang mit dem ausdrücklichen oder mutmaßlichen Stifterwillen festzustellen und widrigenfalls die Zustimmung zur Zusammenlegung nicht zu erteilen. Eine weniger „statische“ Betrachtungsweise ist auch hier angebracht.

(6) Sofern im Einzelfall eine Zusammenführung in Frage kommt, interessieren ebenfalls die Rechtsfolgen ihrer Umsetzung, insbesondere die Frage, ob sich diese im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, also nach dem Vorbild des Umwandlungsgesetzes, oder im Wege der Einzelrechtsnachfolge vollzieht. Wie oben unter 1. dargestellt, besteht für die Gesamtrechtsnachfolge nach dem UmwG kein Raum. Die erforderlichen Vermögensübertragungen finden daher im Wege der Einzelrechtsnachfolge statt, sowohl bei der Zusammenlegung als auch bei der Zulegung. Manche Bestimmungen der Landesstiftungsgesetze treffen hierzu eine Aussage.<sup>37</sup> Auf die technischen Einzelheiten kann im Rahmen dieser Darstellung nicht eingegangen werden.<sup>38</sup>

### 3. Steuerliche Erwägungen der Gemeinnützigkeit

Die bislang vorherrschende, den „Zusammenführungen“ eher kritisch gegenüber stehende Auffassung, unterschätzt m.E. einen weiteren Aspekt in diesem Zusammenhang: Die hier behandelten Fälle von Stiftungen werden i. d. R. gemeinnützige Körperschaften i. S. der §§ 52 ff. AO darstellen und sind nur wegen ihrer Gemeinnützigkeit in steuerlicher Sicht deutlich privilegiert. Die §§ 52 ff. AO verlangen für die (fortgesetzte) Anerkennung der Gemeinnützigkeit, dass die Körperschaft gemäß der Kernvorschrift des § 56 AO ausschließlich ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt und die Finanz-

mittel nur dafür einsetzt.<sup>39</sup> Diese steuerrechtliche Anforderung führt die oben dargestellte Auffassung, dass eine Selbstzweckstiftung unzulässig sei, konsequent weiter. Hieraus entstehen für die Stiftungsorgane bestimmte Pflichten und Vorgehensweisen für die Vermögensverwaltung, die Vermögenserhaltung und insbesondere für die Verwendung der Mittel (vgl. § 55 Abs. 1 AO). Die der Stiftung zugewiesenen Vermögenswerte sind dabei nur Mittel zum Zweck. Fließt der überwiegende Teil der Finanzmittel in die bloß formale Unterhaltung der juristischen Person, nicht aber in deren Zweckverfolgung, so ist zu hinterfragen, ob diese Körperschaft noch mit gutem Grund die steuerlichen Privilegien der Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen darf. Insbesondere darf die Zuwendung der Mittel an die satzungsmäßigen Destinatäre keine bloße Randerscheinung darstellen, sondern die Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke muss auch tatsächlich das prägende Verhalten der Stiftung ausmachen.<sup>40</sup> Im Ergebnis kann daher eine Zusammenlegung unter gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten durchaus Sinn machen, da damit dem Risiko des Verlustes der steuerlichen Privilegierung begegnet werden kann.

### V. Zusammenfassung

Die Möglichkeiten der „Zusammenführung“, d. h. Zusammenlegung und Zulegung von Stiftungen unter primär wirtschaftlichen Erwägungen, sollten im Lichte der jeweiligen Bestimmungen der Landesstiftungsgesetze positiv beurteilt werden. Bei Fehlen einer ausdrücklichen Ermächtigung durch den Stifter innerhalb des Stiftungsgeschäftes, aber auch in Ermangelung eines ausdrücklich entgegenstehenden Willens des Stifters, sollten Stiftungsorgane und Stiftungsbehörden auch bei wirtschaftlich gefährdeten bzw. „schwachen“ Stiftungen die Chancen einer Zusammenführung eher positiv bewerten und diesen Umstand bei der erforderlichen Auslegung des Stifterwillens berücksichtigen. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ist angebracht, die bei Stiftungen mit im Wesentlichen gleicher Zweckrichtung das Ziel der Gemeinnützigkeit effektiver zur Entfaltung bringen kann. Im Zweifel wird es auch dem altruistisch eingestellten Stifter eher um den Inhalt als um die Form gegangen sein, so dass letztere mit dem Ziele einer deutlich effektiveren Zweckerfüllung im Rahmen einer Strukturveränderung geopfert werden darf. Die Initiative hierfür sollte von den betroffenen Stiftungen selbst bzw. deren Organen und weniger von der Stiftungsaufsicht ausgehen.

32 Hof (Fn. 15), S. 104 Rn. 28f.

33 Vgl. auch Rawert (Fn. 28), § 80 Rn. 18.

34 Eine ebenfalls eher befürwortende Einstellung gegenüber Zusammenführungen bei Otto, Handbuch der Stiftungspraxis, 2007, S. 104 f.

35 Peters/Herms (Fn. 5), S. 326 m.w.N.; sehr weitgehend Fritsche (Fn. 2), S. 475, der schon eine „Vergleichbarkeit“ genügen lässt.

36 So auch Hof (Fn. 15), S. 383 Rn. 340.

37 Vgl. z. B. § 7 Abs. 3 Satz 3 HambStiftG oder § 5 Abs. 2 Satz 4 NRW-StiftG.

38 Dazu sehr ausführlich Peters/Herms (Fn. 5), S. 327 ff.

39 Vgl. dazu ausführlich Hüttemann/Schön, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, 2007, S. 44 f.; Leisner-Egensperger, in: H/H/Sp, AO, § 55 Rn. 55.

40 Tipke, in: Tipke/Kruse, AO, Februar 2009, § 55 Rn. 3.

## Praxisforum

Marcus Bauckmann\*/Univ.-Prof. Dr. Dr. iur. Roland Staudinger, M.Sc.\*\*

### Risiken für den Gemeinnützigkeitsstatus bei der Gründung von Medizinischen Versorgungszentren

Durch das GKV-Modernisierungsgesetz hat der deutsche Gesetzgeber zum 1.1.2004 das „Medizinische Versorgungszentrum“ (MVZ) als neue fachübergreifende Form für die gemeinschaftliche Berufsausübung von Ärzten und Angehörigen anderer Heilberufe eingeführt.<sup>1</sup> Neben Ärzten können auch alle anderen Leistungserbringer i.S.d. SGB V, die aufgrund von Zulassung, Ermächtigung oder Vertrag an der medizinischen Versorgung von Versicherten teilnehmen, Gründer und Gesellschafter von Trägergesellschaften von Medizinischen Versorgungszentren werden, vgl. § 95 Abs. 1 Satz 6, Hs. 2 SGB V. Zum Kreis der möglichen Gründer von Medizinischen Versorgungszentren zählen dabei z.B. auch Krankenhäuser,<sup>2</sup> wobei diese nicht selten als gemeinnützige Einrichtungen tätig werden. Zu den zulässigen Rechtsformen für Trägergesellschaften von Medizinischen Versorgungszentren zählen auch die juristischen Personen, insbesondere die GmbH.<sup>3</sup> Per 30.6.2009 existieren 1.325 Medizinische Versorgungszentren, 507 davon wurden allein von Krankenhäusern gegründet; von diesen wiederum werden 418 – also der weit überwiegende Teil – in der Rechtsform einer GmbH geführt.<sup>4</sup>

Durch das Vertragsarztrechtsänderungsgesetz<sup>5</sup> wurde die Bestimmung des § 95 Abs. 6 Satz 2 SGB V zum 1.1. 2007 neu eingeführt. Durch diese Bestimmung hat der Gesetzgeber für Medizinische Versorgungszentren, deren Trägergesellschaft in der Rechtsform einer juristischen Person betrieben wird, die zusätzliche Zulassungsvoraussetzung<sup>6</sup> eingeführt, dass die Gesellschafter der Trägergesellschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft bzw. des Medizinischen Versorgungszentrums gegenüber den Kassenärztlichen Vereinigungen und den Krankenkassen schon bei der Gründung bzw. der Zulassung der Gesellschaft eine selbstschuldnerische Bürgschaft abzugeben haben. Die Gesellschafter sollen für diese Verbindlichkeiten also mit ihrem gesamten Vermögen haften. Die Gläubiger können direkt gegen die bürgenden Gesellschafter vorgehen und müssen sich nicht erst an die Gesellschaft halten, § 773 BGB, da bei einer selbstschuldnerischen Bürgschaft die Einrede der Vorausklage gemäß § 771 BGB ausgeschlossen ist.<sup>7</sup>

Zu erheblichen Problemen kann es bei einer solchen Bürgschaftsübernahme der Gesellschafter gegenüber den Kassenärztlichen Vereinigungen und Krankenkassen zugunsten eines Medizinischen Versorgungszentrums kommen, wenn die Gesellschafter kommunale, kirchliche oder gemeinnützige Einrichtungen,<sup>8</sup> speziell Krankenhäuser,<sup>9</sup> sind. Die Medizinischen Versorgungszentren in kommunaler oder kirchlicher Trägerschaft sollen im Folgenden keine Rolle spielen.

Schon vor dem Inkrafttreten des Vertragsarztrechtsänderungsgesetzes wurden seitens der Deutschen Krankenhausgesellschaft Bedenken laut, wie sich das Bürgschaftserfordernis auf die Gemeinnützigkeit von an den Trägergesellschaften von Medizinischen Versorgungszentren beteiligten Krankenhäusern auswirken könnte.<sup>10</sup> Nach der Einführung des Bürgschaftserfordernisses war entsprechend erneut die Befürchtung zu vernehmen, die Abgabe der Bürgschaftserklärung, spätestens jedoch eine Inanspruchnahme aus der Bürgschaft, könne zu einem Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus<sup>11</sup> führen.<sup>12</sup>

Wenn ein Krankenhaus mit einer als gemeinnützig anerkannten Trägergesellschaft über den Notfallambulanzbereich hinaus an der ambulanten Versorgung von Versicherten teilnehmen möchte, steht ihm hierfür das Konstrukt des Medizinischen Versorgungszentrums offen. Um dem Grundsatz der strikten Trennung von ambulanter und stationärer Versorgung des SGB V gerecht zu werden, oft aber auch aus steuerlichen Gründen, wird hierfür meist eine eigene Betriebsgesellschaft in der Form der GmbH gegründet. Wird eine juristische Person als Trägergesellschaft für das Medizinische Versorgungszentrum gewählt, hat das Krankenhaus bzw. dessen gemeinnützige Trägergesellschaft als Gesellschafter der Trägergesellschaft des Medizinischen Versorgungszentrums eine selbstschuldnerische Bürgschaft für die etwa entstehenden zukünftigen Verbindlichkeiten des Medizinischen Versorgungszentrums gegenüber den Kassenärztlichen Vereinigungen und den Krankenkassen (z.B. aus fehlerhaften Abrechnungen) abzugeben. Das Beibringen einer Bankbürgschaft einer angesehenen Bank wird von den Zulassungsausschüssen nicht als ausreichend betrachtet.<sup>13</sup> Im Bürgschaftsfalle kann die gemeinnützige Krankenhaus-Trägergesellschaft dann unmittelbar in Anspruch genommen werden.

\* Der Autor ist Rechtsanwalt in Paderborn, Westfälische Forschungsstelle für Stiftungsrecht.

\*\* Der Autor ist Ordentlicher Professor und Leiter des Departments für Human- und Wirtschaftswissenschaften an der UMIT (Landesuniversität Tirol), Hall in Tirol.

1 BGBl. I 2003, 2190 ff.; s.a. BT-Drs. 15/1525 v. 8.9.2003.

2 BT-Drs. 15/1525, S. 107 f.; Dahm, in: Dahm/Möller/Ratzel, Rechtshdb. Medizinische Versorgungszentren, 2005, Kap. IV. Rn. 8.

3 BT-Drs. 15/1525, S. 107 u. 294; Möller, in: Dahm/Möller/Ratzel (Fn. 2), Kap. V Rn. 61 ff.; Lindenau, Das Medizinische Versorgungszentrum, 2008, Rn. 313; Reichert, Das medizinische Versorgungszentrum in Form einer GmbH, 2008, S. 75 u. 141.

4 Statistische Angaben der Kassenärztlichen Vereinigung, abrufbar unter [www.kbv.de/koop/9173.html](http://www.kbv.de/koop/9173.html).

5 BGBl. I 2006, 3439 ff.; s.a. BT-Drs. 16/2474 v. 30.8.2006.

6 BT-Drs. 16/2474, S. 16.

7 So auch: Zwingel/Preißler, Ärzte-Kooperationen und Medizinische Versorgungszentren: Rechtliche Rahmenbedingungen für Gründung und Betrieb, 2. Aufl. 2008, Kap. 4.3.5. b) (S. 79).

8 Orłowski/Halbe/Karch, Vertragsarztrechtsänderungsgesetz (VÄndG): Chancen und Risiken: politische, rechtliche und steuerliche Aspekte, 2. Aufl. 2008, Kap. B. VI. 5. (S. 144).

9 Möller/Dahm/Bäune, in: Ratzel/Luxenburger, Handbuch MedizinR, 2008, § 8 Rn. 100.

10 Vgl. dazu Dahm, Die Bürgschaftserklärung nach § 95 Abs. 2 Satz 6 SGB V als Gründungsvoraussetzung für die Zulassung eines Medizinischen Versorgungszentrums, MedR 2008, S. 257, 259 m.w.N. in Fn. 19.

11 Vgl. dazu die ausführliche Darstellung bei Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl. 2005, § 9 Rn. 50 ff.

12 Wagener/Weddehage, Das VÄndG: Ein zaghafter Schritt in die richtige Richtung, führen & wirtschaften im Krankenhaus (f&w) 2007, S. 76, 78.

13 Vgl. dazu Möller/Dahm/Bäune (Fn. 9), § 8 Rn. 97; kritisch dazu Dahm (Fn. 10), S. 267 unter Verweis auf Hartmann, in: Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, 65. Aufl. 2007, § 198 Rn. 7.

Es stellt sich die Frage, ob durch die Bürgschaftsstellung oder durch die Inanspruchnahme aus der Bürgschaftsverpflichtung eine Gefahr für den Gemeinnützigkeitsstatus der Krankenhaus-trägergesellschaft resultieren kann.

Für den Status der Gemeinnützigkeit und die damit verbundenen Steuerbegünstigungen i.S.d. §§ 51 ff. AO wird eine formelle Satzungsmaßigkeit gemäß § 60 Abs. 1 AO verlangt. Dies bedeutet, dass die von der jeweiligen Einrichtung tatsächlich verfolgten Zwecke zum einen im Einklang mit den Regelungen der §§ 52-55 AO stehen müssen, zum anderen auch durch die Satzungsbestimmungen der gemeinnützigen Einrichtung gedeckt sein müssen.<sup>14</sup> Bei einer Bürgschaft bzw. einer Inanspruchnahme aus einer solchen ergeben sich entsprechend Risiken im Bereich der sogenannten „fehlerhaften Mittelverwendung“. Wenn Verluste aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit Mitteln aus Zweckbetrieben, einer Vermögensverwaltung oder einem ideellen Bereich i.S. einer steuerschädlichen Alimentation ausgeglichen werden, wird darin ein Verstoß gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts gesehen.<sup>15</sup>

Die OFD Frankfurt a.M. hat in einer Verfügung klargestellt, dass der reine Betrieb eines Medizinischen Versorgungszentrums die Gemeinnützigkeit noch nicht gefährde, da das Versorgungszentrum einen Zweckbetrieb i.S.v. § 66 AO darstellt.<sup>16</sup> In einer anderen Verfügung hat die OFD Hannover – allerdings zeitlich vor der Einführung der Medizinischen Versorgungszentren – entschieden, dass in der (bloßen) Stellung von Sicherheiten noch keine Mittelfehlverwendung zu sehen sei,<sup>17</sup> was entsprechend auch auf die reine Abgabe einer Bürgschaftserklärung anzuwenden sein dürfte.<sup>18</sup> Die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaftserklärung bedeutet hingegen tatsächlich ein Risiko für den Gemeinnützigkeitsstatus, da dann Mittel nicht mehr für den eigentlichen (laufenden) Betrieb des Medizinischen Versorgungszentrums verwendet werden. Vielmehr werden diese Mittel dann zur Befriedigung öffentlich-rechtlicher Ersatzansprüche verwendet, was eine satzungswidrige und

nicht mehr unter die Gemeinnützigkeit fallende Mittelfehlverwendung darstellt. Folge dessen wäre der Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus zumindest für das betroffene Geschäftsjahr. Eine Ausnahme besteht, wenn die Verluste aus der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft mit Gewinnen aus anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der Einrichtung gemäß § 64 Abs. 2 AO verrechnet werden können.<sup>19</sup>

Für gemeinnützige Krankenhaus-trägergesellschaften bedeutet dies, dass es ihnen nicht verwehrt ist, Medizinische Versorgungszentren zu gründen oder sich an solchen bzw. deren Trägergesellschaften zu beteiligen. Das bloße Eingehen einer selbstschuldnerischen Bürgschaft führt noch nicht zu einer Gefährdung des Gemeinnützigkeitsstatus. Sehr wohl droht jedoch Gefahr für den Fall, dass es tatsächlich zu einer Inanspruchnahme als Bürge für Ansprüche der Kassenärztlichen Vereinigungen oder der Krankenkassen kommt.

Es muss in solchen Konstellationen deshalb ein besonders exaktes Controlling eingeführt werden, um Ansprüche etwa aufgrund von fehlerhaften Abrechnungen tunlichst zu vermeiden. Zudem sollten auf Seiten der Trägergesellschaft des Medizinischen Versorgungszentrums Sicherheitsrücklagen gebildet werden, um im Ernstfall selbst entsprechende Ansprüche umgehend bedienen zu können und so zu verhindern, dass Zahlungen seitens des gemeinnützigen Trägers geleistet werden müssen.

14 Alles: *Schauhoff* (Fn. 11), § 9 Rn. 60 m.w.N.

15 Alles: *Schauhoff* (Fn. 11), § 9 Rn. 72 m.w.N.

16 OFD Frankfurt v. 26.9.2006 – S 0184 A-11-St 53, DB 2006, 2261.

17 OFD Hannover v. 12.7.2000 – S 0174-8-StO 214 / S 2729-326-StH 233, DStR 2000, 1564.

18 So *Makoski/Möller*, Bürgschaftsprobleme bei der Errichtung von Medizinischen Versorgungszentren, MedR 2007, 524, 531 unter Bezugnahme auf die VfG. der OFD Hannover (Fn. 17).

19 Alles: *Makoski/Möller* (Fn. 18), S. 531.

## npOR-Report

*Esther Kindler\*/Kerstin Meyer, LL.B.\*\**

### Stiftungsrecht

#### **Auch eine erst nach dem Eintritt des Erbfalls errichtete Schweizer Stiftung kann als Erbin eingesetzt werden**

Das OLG München bestätigt in seiner Entscheidung die bisher einzige Äußerung der Rechtsprechung zur Geltung des § 84 BGB für ausländische Stiftungen (BayObLG, NJW 1965, 1438). Dem Gericht lag bei seiner Entscheidung der Sachverhalt vor, dass ein in der Schweiz wohnhafter Erblasser mit deutscher Staatsangehörigkeit testamentarisch über die Gründung einer Stiftung mit seinem gesamten Vermögen verfügt hat, welches sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland belegen war. Aus der Formulierung des Testaments ging nicht eindeutig hervor, ob der Erblasser die gesetzliche Erbfolge wünschte oder ob die Stiftung Alleinerbin sein sollte.

Das Gericht klärte zunächst, dass wegen der deutschen Staatsangehörigkeit des Erblassers sowie des Schweizer Wohnsitzes eine Nachlasskollision vorliege. Die deutsche Staatsangehörigkeit des Erblassers führe nach deutschem Internationalem Privatrecht dazu, dass das Erbstatut das deutsche Recht sei.

Aufgrund seines Schweizer Wohnsitzes finde nach Schweizer internationalem Privatrecht aber zugleich Schweizer Recht Anwendung auf den gesamten Nachlass. Eine Nachlassspaltung liegt nicht vor, da es sich bei Art. 90 des Schweizer IPRG um keinen Tatbestand des Art. 3a Abs. 2 EGBGB handelt. Diese Nachlasskollision führt dazu, dass die deutsche Entscheidung für die Anwendbarkeit des deutschen Erbrechts in der Schweiz nicht durchsetzbar ist.

Bedeutender ist, dass das Gericht hinsichtlich der Erbfähigkeit der Schweizer Stiftung die Geltung des § 84 BGB auch für ausländische Stiftungen bestätigte und die Schweizer Stiftung, die erst nach dem Tode des Erblassers errichtet wurde, damit Erbe sein kann.

*OLG München, Beschl. v. 8.4.2009 – 31 Wx 121/08, ZSt 2009, 169, NJW-RR 2009, 1019.*

\* Die Autorin ist Doktorandin und wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Stiftungsrecht an der Bucerius Law School, Hamburg.

\*\* Die Autorin ist Doktorandin und wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht an der Bucerius Law School, Hamburg.

## Die Umwandlung einer eigennützigen in eine fremdnützige Stiftung

Familienstiftungen sind durch den begrenzten Kreis ihrer Begünstigten eher der Gefahr des Zweckfortfalls ausgesetzt als gemeinnützige Stiftungen. Stirbt beispielsweise ein Familienstamm aus oder wird der Zusammenhalt der Familie aus diversen Gründen unmöglich, ist die Stiftung mit dem ursprünglichen Zweck nicht mehr funktionsfähig und die Stiftungsauflösung steht im Raum. *Werner* erörtert in seinem Beitrag die Möglichkeit, den Fortbestand der Stiftung in diesem Fall durch Umwandlung in eine gemeinnützige bzw. fremdnützige Stiftung zu sichern. Dies sei insbesondere möglich, wenn der Stifter selbst die Möglichkeit eines Zweckfortfalls bedacht und Ersatzzwecke bzw. Ersatzdestinatäre bestimmt hat. Auch die Stiftungsaufsichtsbehörde könne eine entsprechende Umwandlung auf dem Wege des § 87 BGB umsetzen. Stets sei aber der geäußerte, erkennbare oder hypothetische Stifterwille zu beachten.

*Olaf Werner, Die Umwandlung einer eigennützigen in eine fremdnützige Stiftung, ZSt 2009, S. 163-166.*

## Der Nachweis organschaftlicher Vertretung im Stiftungsrecht – Zu den Rechtswirkungen von Stiftungsverzeichnissen und aufsichtsbehördlichen Vertretungsbescheinigungen

Ein bundeseinheitlich geführtes, mit Publizitätswirkung ausgestattetes Stiftungsregister, das über die organschaftlichen Vertretungsbefugnisse rechtsfähiger Stiftungen des bürgerlichen Rechts Aufschluss gibt, existiert nicht. Eintragungen in den von den Bundesländern geführten Stiftungsverzeichnissen begründen keinen öffentlichen Glauben; gleiches gilt für behördlich ausgestellte Vertretungsbescheinigungen. Dieser „Lücke im System“ widmet *Rawert* seinen Beitrag in der Festschrift für *Peter Kreutz*. Der Eintragung der Vertretungsbefugnis in den Stiftungsverzeichnissen der Länder misst er zumindest dann die Qualität einer „öffentlichen Bekanntmachung“ im Sinne des § 171 Abs. 1 Alt. 2 BGB und damit einen Vertrauensschutz kraft Rechtsschein bei, wenn die Einsicht in das Verzeichnis generell gestattet ist und zugleich die Namen von Organpersonen eingetragen werden. *Rawert* spricht sich überdies für eine analoge Anwendung des § 172 BGB auf behördlich ausgestellte Vertretungsbescheinigungen aus. Bei Vorlage der Bescheinigung gegenüber einem gutgläubigen Dritten würde so auch im Falle des Mangels oder Wegfalls der Vertretungsbefugnis deren Bestehen fingiert, bis die Bescheinigung zurückgegeben oder für kraftlos erklärt wird. *Rawert* macht in seinen Ausführungen deutlich, dass die durch aufsichtsbehördliche Stiftungsverzeichnisse und Vertretungsbescheinigungen bewirkte Publizität zwar nicht die gleiche Wirkung zeitigt wie andere dem deutschen Rechtssystem bekannte Register, gleichwohl aber nicht als „rechtliches nullum“ zu qualifizieren ist.

*Peter Rawert, Der Nachweis organschaftlicher Vertretung im Stiftungsrecht – Zu den Rechtswirkungen von Stiftungsverzeichnissen und aufsichtsbehördlichen Vertretungsbescheinigungen, in: FS Kreutz, Köln 2010, S. 825-836.*

## Die liechtensteinische Stiftung im Visier der deutschen Rechtsprechung

In seinem Beitrag widmet sich *von Cube* der kritischen Auseinandersetzung mit einem Urteil des OLG Stuttgart, das eine Vielzahl von Rechtsfragen im Zusammenhang mit einer liechtensteinischen Stiftung aufwirft und derzeit in der Revision

beim BGH anhängig ist. Im konkreten Fall hatte eine deutsche Erblasserin in Vaduz über eine Treuhand- und Verwaltungsanstalt eine Stiftung errichtet und dieser zu einem späteren Zeitpunkt ein Wertpapierdepot übertragen. Die Tochter der Erblasserin wurde zur Nachbegünstigten nach Ableben der Erblasserin bestimmt. Streitig ist, ob das Wertpapierdepot zum Nachlass gehört. *Von Cube* kritisiert insbesondere die Ausführungen des OLG Stuttgart zu der Frage, ob die Stiftungskonstruktion als nichtiges Scheingeschäft qualifiziert werden kann. Das OLG Stuttgart hatte zwar die Errichtung der Stiftung für wirksam erachtet, nicht aber die Übertragung des Depotvermögens. Die Problematik der so zwar wirksam entstandenen, aber vermögenslosen Stiftung greift *von Cube* in seinen Ausführungen auf.

*Nicolai von Cube, Die liechtensteinische Stiftung im Visier der deutschen Rechtsprechung, NZG 2010, S. 17-18.*

## Haftung des Stiftungsvorstands wegen Insolvenzverschleppung

Die Haftung des Stiftungsvorstands wegen Insolvenzverschleppung ist ein Thema, das durch die Wirtschaftskrise und auch das Inkrafttreten des MoMiG 2008 stärker in den wissenschaftlichen Fokus gerückt ist. *Müller* setzt sich zunächst mit der Haftung des Stiftungsvorstandes nach §§ 42 Abs. 2, 86 S. 1 BGB auseinander und geht insbesondere auf die Problematik des Verhältnisses von §§ 42 Abs. 2, 86 S. 2 BGB zu § 15a InsO ein. Im Zuge seiner Darstellungen zur Insolvenzreife betont *Müller*, dass sowohl bei der Prüfung des Merkmals der Zahlungsunfähigkeit als auch des Merkmals der Überschuldung im Rahmen des § 42 Abs. 2 S. 1 BGB die Forderungen der Stiftungsdestinatäre (vorbehaltlich eines etwaigen Rangrücktritts) zu berücksichtigen sind. *Müller* macht in seinem Beitrag deutlich, dass sich für Mitglieder des Stiftungsvorstands aus §§ 42 Abs. 2, 86 S. 1 BGB erhebliche Haftungsrisiken gegenüber den Gläubigern ergeben; einen Anspruch der Stiftung wegen Masseschmälerung durch Zahlungen nach Insolvenzreife in Analogie zu den entsprechenden gesellschaftsrechtlichen Vorschriften lehnt *Müller* hingegen ab.

*Hans-Friedrich Müller, Haftung des Stiftungsvorstands wegen Insolvenzverschleppung, ZIP 2010, S. 153-159.*

## Vereinsrecht

### Zustimmungserfordernis für Satzungsänderungen bei kirchlichem Verein

Das OLG Düsseldorf hat mit Beschluss vom 5.12.2008 festgestellt, dass Selbstbeschränkungen in der Satzung eines Vereins, der mit der Kirche in besonderer Verbindung steht, nicht den Kernbereich der Vereinsautonomie tangieren. Die Beschwerde eines eingetragenen Vereins, der auf dem Grundstück einer Kirchengemeinde zu günstigen Bedingungen ein Altenheim betreibt, war nicht erfolgreich. Der Antrag des Vereins auf Eintragung und Neufassung der Satzung hinsichtlich der Zustimmungsregeln wurde zu Recht beanstandet. Die Regelungen in der Satzung, wonach Satzungsänderungen einer Dreiviertel-Mehrheit der Mitglieder sowie der Zustimmung des Presbyteriums der Kirche bedürfen, wenn sie den Zweck des Vereins, seine Zusammensetzung, die Zuständigkeit seiner Organe sowie die Bestimmungen über die Zuordnung zur Kirche verändern, sind wirksam. Dieses Zustimmungserfordernis kann auch nicht allein durch Satzungsänderung mit der qualifizierten Stimmenmehrheit beseitigt werden. Bei religiös orientierten Vereinen, die eng mit kirchlichen Stellen zusammenarbeiten wollen oder

sich als Teil einer größeren Religionsgemeinschaft verstehen und in deren Hierarchie eingliedern wollen, kann vielmehr ein legitimes Interesse an einer solchen Selbstbeschränkung bestehen. Im Unterschied zur völligen Übertragung der Satzungsänderungskompetenz auf Vereinsfremde bleibe dem Verein immerhin eine wesentliche Mitwirkung bei der entsprechenden Willensbildung erhalten und ohne seine Entscheidung komme es nicht zur Satzungsänderung. Den religiösen Vereinen wird aufgrund des besonderen verfassungsrechtlichen Schutzes der religiösen Vereinigungsfreiheit vom BVerfG eine Sonderstellung hinsichtlich der Vereinsautonomie eingeräumt. Diese gelte insbesondere für solche Vereine, die sich als Teil einer Religionsgemeinschaft organisieren und in deren Struktur einfügen wollen. Diese Grundsätze werde man aus Sicht des OLG auch auf andere religiöse und kirchlich orientierte Vereine anwenden müssen, wenn diese sich eng an eine Religionsgemeinschaft anlehnen.

*OLG Düsseldorf, Beschl. v. 5.12.2008 – 3 WX 84/04.*

### Die Feststellung der Nichtigkeit von Beschlüssen der Mitgliederversammlung eines Vereins

Das Landgericht Wuppertal sollte mittels einer Feststellungsklage über die Nichtigkeit eines Mitgliederbeschlusses zur Bestellung von Vereinsvorständen bescheiden. Die Klage von Vereinsmitgliedern richtete sich gegen einzelne Mitglieder bzw. Vorstände auf die entsprechende Feststellung.

Das Gericht erkannte jedoch, dass die Feststellung der Nichtigkeit von Beschlüssen der Mitgliederversammlung nur gegenüber dem Verein selbst, nicht aber gegenüber einzelnen Vereinsmitgliedern oder Mitgliedern der Vereinsorgane verlangt werden kann. Anderenfalls würde die Feststellung nur zwischen den Parteien des Prozesses gelten, nicht jedoch für und gegen alle Mitglieder und das Registergericht, was für die Feststellung der Unwirksamkeit eines Mitgliederbeschlusses aber zwingend notwendig sei.

In der Begründung verwies das Gericht auf den gesellschaftsrechtlichen Grundsatz „Nichtigkeitsklage gegen die Gesellschaft geht vor allgemeiner Feststellungsklage gegen den Gesellschafter“ und wandelte ihn entsprechend für das Vereinsrecht ab. Des Weiteren sei eine Feststellung der Nichtigkeit eines Beschlusses allein durch den Verein möglich und nicht durch einzelne Mitglieder, so dass die Feststellungsklage im Ergebnis nicht nur unzulässig wegen Inanspruchnahme des falschen Klagegegners, sondern in der Sache auch unbegründet sei.

Im obiter dictum wies das LG Wuppertal darauf hin, dass ein Verein nicht schon deshalb als Prozesspartei ausfällt, weil die aktuellen Vertretungsverhältnisse unklar sind, denn für diesen Fall bestehe die Möglichkeit, einen so genannten Prozesspfleger einzuschalten, § 57 Abs. 1 ZPO.

*LG Wuppertal, Urt. v. 4.11.2009 – 8 S 44/09.*

### Zur Vereinsrechtsreform 2009

Der Beitrag von Reuter gibt einen kommentierten Überblick über die wichtigsten Regelungen der beiden Reformgesetze zum BGB-Vereinsrecht aus dem Jahr 2009: Das eine betrifft die Haftung ehrenamtlicher Vereins- (und Stiftungs-)vorstände gegenüber dem Verein (der Stiftung) und seinen Mitgliedern; durch das andere werden die vereinsrechtlichen Vorschriften der §§ 21 ff. BGB an die Rechtsentwicklung angepasst, durch die Änderung des Registerrechts in den §§ 55 ff. BGB wird die Erleichterung elektronischer Anmeldungen zum Vereinsregis-

ter bezweckt. Den Schwerpunkt seiner Ausführungen legt Reuter auf die beschränkte Haftung der ehrenamtlichen Vorstände, die in § 31a BGB geregelt ist.

*Dieter Reuter, Zur Vereinsrechtsreform 2009, NZG 2009, S. 1368-1373.*

## Steuerrecht

### Steuerberechnung bei Auflösung einer Familienstiftung

Der BFH hat mit Urteil vom 30.11.2009 über die Steuerberechnung bei Auflösung einer Familienstiftung, die mit dem Vermögen mehrerer Stifter errichtet wurde, entschieden.

Das Vermögen einer von den Eheleuten D und B errichteten Stiftung stammte zu 69,1% von D und zu 30,9% von B. Nach dem Auflösungsbeschluss durch den Stiftungsvorstand erließ das Finanzamt einen Schenkungsteuerbescheid gegen die Erwerber des Stiftungsvermögens, wobei es bei der Steuerberechnung jeweils nur einen Erwerbstatbestand der Kläger von der B-Stiftung zugrunde legte und den jeweiligen Anteil am Gesamtvermögen aus der Auflösung der B-Stiftung nicht entsprechend der Herkunft des Stiftungsvermögens aufteilte. Der BFH bestätigte in seinem Urteil die Richtigkeit dieser Steuerbescheide. Nach Auffassung des BFH ist das bei Aufhebung einer Stiftung von den Anfallberechtigten erworbene Vermögen nicht entsprechend den Anteilen der Stifter in zwei Erwerbe aufzuteilen, da es sich um eine einheitliche Zuwendung der Stiftung handelt.

Bei der Bestimmung der Steuerklasse treffe § 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG auch keine andere Bestimmung hinsichtlich des Zuwendenden. Aus dieser Vorschrift ergebe sich lediglich, dass abweichend von der Grundregel des § 15 Abs. 1 ErbStG für die Bestimmung der Steuerklasse und damit für die Berechnung der Schenkungsteuer nicht das Verhältnis des Anfallberechtigten zum Zuwendenden (zur Stiftung), sondern dasjenige zum Stifter gilt. Dabei können entsprechend der Regelung des § 6 Abs. 2 S. 3 ErbStG bei mehreren Stiftern entsprechend den persönlichen Verhältnissen der Anfallberechtigten auch unterschiedliche Steuerklassen anzuwenden sein.

*BFH, Urt. v. 30.11.2009 – II R 6/07.*

### Umsatzsteuerpflicht von „Zuschüssen“ im Zusammenhang mit der Weitervermietung kommunaler Sportanlagen durch Sportvereine

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte sich mit der Frage zu befassen, ob ein Sportverein umsatzsteuerpflichtig ist für jährliche Zuschüsse in Höhe von 50.000 EUR, die er von einer Kommune für organisatorische Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Weitervermietung von Sportanlagen an andere Nutzer erhält. Ob eine Umsatzsteuerpflicht für den Zuschuss besteht, hängt nach Aussage des FG davon ab, ob es sich bei dem Zuschuss um einen „echten“ staatlichen Zuschuss handelt, der nicht zu versteuern ist. Solch ein echter Zuschuss der öffentlichen Hand sei anzunehmen, wenn er aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung oder im Allgemeininteresse gezahlt werde, damit der Verein seine Tätigkeiten ausüben könne. Dies verneinte das Niedersächsische FG im vorliegenden Fall, da bei der Weitervermietung für die Kommune durch den Verein als Gegenleistung für den Zuschuss eine Aufgabe aus dem Kompetenzbereich der Kommune übernommen wird. Hierbei handelt es sich um einen „unechten“ Zuschuss, der dem Regelsteuersatz der Umsatzsteuerpflicht unterliegt.

Nach Auffassung des Gerichts kann für die Vermietung auch kein steuerbefreiter Zweckbetrieb angenommen werden, da es zur Erreichung der Satzungszwecke eines Sportvereins nicht notwendig sei, gegen Entgelt Sportanlagen zu vermarkten oder zu vermieten. Diese Notwendigkeit ist aber Voraussetzung für einen Zweckbetrieb nach § 65 AO.

*Niedersächsisches FG, Urt. v. 20.10.2009 – 5 K 292/04.*

### Kein Kapitalertragsteuerabzug von Zahlungen einer Familienstiftung an die Destinatäre mangels Vergleichbarkeit mit Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg lag die Frage zu Grunde, ob die Zahlungen einer Familienstiftung an Destinatäre Leistungen darstellen, die mit Gewinnausschüttungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vergleichbar sind. Das Gericht stellte fest, dass es für die Annahme einer wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der Zahlungen einer Familienstiftung an die Destinatäre mit Gewinnausschüttungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht genügt, dass es sich bei den unter § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG fallenden Leistungen um Leistungen aus Erträgen handelt.

§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG knüpft in sachlicher Hinsicht an die Ausschüttung eines Ertrags aufgrund einer vermögensmäßigen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft an. Daran fehlt es, wenn die Destinatäre lediglich die Empfänger der vom Stifter bestimmten Stiftungsleistungen sind, ohne jedoch über die einem Anteilseigner oder einem Mitglied einer Körperschaft zustehenden rechtlichen Befugnisse oder Einwirkungsmöglichkeiten zu verfügen.

Die Leistungen der Klägerin sind auch nicht in sonstiger Weise mit einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar. Denn die Destinatäre sind keine hinter der Klägerin stehenden Personen, die eine mit einem Anteilseigner oder einem Mitglied vergleichbare Position innehaben. Vielmehr sind die Destinatäre lediglich die Empfänger der vom Stifter bestimmten Stiftungsleistungen. Im Gegensatz zu einem Anteilseigner oder einem Mitglied einer Körperschaft haben die Destinatäre aber in ihrer Stellung keine rechtlichen Befugnisse oder Einwirkungsmöglichkeiten bei der Klägerin.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG setzt unter anderem voraus, dass die bei der Kapitalgesellschaft eingetretene Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG ausgewirkt hat. Jedoch mindern die Leistungen der Klägerin die Einkünfte der Klägerin nicht.

*FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 16.09.2009 – 8 K 9250/07.*

### GmbH-Beteiligung einer steuerbefreiten Körperschaft: steuerfreie Vermögensverwaltung oder steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?

Das FG Köln hat mit Urteil vom 15.7.2009 klargestellt, dass die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft als Kapitalanlage grundsätzlich zum Bereich der steuerbefreiten Vermögensverwaltung gehört und nicht als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 14 AO zu qualifizieren ist. Die reine Beteiligung zählt zur steuerbefreiten Vermögensverwaltung, indem sie keine selbständige nachhaltige Tätigkeit darstellt, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden sollen. Die

Erträge aus einer solchen Beteiligung in Form von Ausschüttungen an gemeinnützige Körperschaften sind demnach steuerfrei.

Ausweislich des FG Köln besteht eine Ausnahme von diesem Grundsatz, wenn die steuerbefreite Körperschaft faktisch selbst am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, indem sie entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt und damit aktiv in die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft eingreift. Eine derartige Fallgestaltung ergibt sich insbesondere bei Personenidentität der Mitglieder in den Organen der Beteiligungsgesellschaft und der steuerbegünstigten Körperschaft, nicht jedoch bei der bloßen Wahrnehmung der Gesellschafterrechte, wenn der Satzungszweck der steuerbefreiten Einrichtung und der Zweck der Beteiligungsgesellschaft gleichgerichtet sind. Das FG Köln verneint einen entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung auch, wenn der Geschäftsführer der Beteiligungsgesellschaft dem Weisungsrecht des Vertreters der steuerbefreiten Körperschaft unterliegt und auch tatsächlich regelmäßig Anweisungen erfolgen. Solche Anweisungen sind nach Auffassung des FG Köln lediglich Ausfluss der gesetzlichen Gesellschafterrechte der steuerlich privilegierten Körperschaft.

*FG Köln, Urt. v. 15.7.2009 – 13 K 4468/05, EFG 2010, 350.*

### Steuerbegünstigung beim Betrieb eines Museumshops

Das FG Rheinland-Pfalz hat in seiner Entscheidung die Steuerbegünstigung für Umsätze aus dem Verkauf von zugekauften Gegenständen mit künstlerischem Bezug eines Museumshops durch einen als gemeinnützig anerkannten Museums-Förderverein abgelehnt. Der Förderverein beschränkte sich im Streitfall auf die „ideelle und materielle Unterstützung des Museums zur Verwirklichung der Museumsidee“. Hierin sah das Gericht keinen steuerbegünstigten Zweckbetrieb. Ein Zweckbetrieb liegt nach Aussage des Gerichts nur vor, wenn die Tätigkeit selbst für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke erforderlich ist, nicht die Entgelterhebung als solche. Dass der Museumshop die Verwirklichung der Satzungszwecke hingegen nur erleichtere und ihnen dienlich sei, weil der Förderverein hieraus zusätzliche Einnahmen erzielt, genüge nicht für die Annahme eines Zweckbetriebs. Die Unterhaltung eines Museumshops gehe über die Verwirklichung des satzungsmäßigen Zwecks hinaus und wird nicht durch den Zweck bedingt, was gerade die Voraussetzung für eine Steuerbegünstigung ist. Die Umsätze aus dem Verkauf von zugekauften Gegenständen mit künstlerischem Bezug unterliegen damit nicht dem ermäßigten Steuersatz.

*FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 29.1.2009 – 6 K 1351/06.*

### Haftungsfall Ehrenamt – Persönliche Haftung des ehrenamtlichen Vereinsvorstands für Steuerschulden des gemeinnützigen Vereins

Mit der Haftung ehrenamtlich tätiger Vereinsvorstände für Steuerschulden des Vereins setzt sich *Möllmann* auseinander. Dass mit der Übernahme ehrenamtlicher Verantwortung im Vorstand eines gemeinnützigen Vereins erhebliche steuerliche Haftungsrisiken verbunden sind, ist vielen nicht bewusst. Als gesetzlicher Vertreter hat der Vorstand gemäß § 34 AO die steuerlichen Pflichten des Vereins zu erfüllen. Bei Verletzung dieser Pflichten haftet der Vorstand – persönlich mit seinem Privatvermögen – unter den Voraussetzungen des § 69 AO. Daran hat sich auch durch das „Gesetz zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen“ (vgl. hierzu

G. Roth, npOR 2010, S. 1 ff. [in diesem Heft]) nichts geändert. Möllmann verdeutlicht anhand ausgewählter Beispiele die mit der Übernahme eines ehrenamtlichen Vorstandsamtes einhergehenden steuerlichen Haftungsrisiken und zeigt Gestaltungsmöglichkeiten auf, mit denen sich der Vorstand absichern kann. Insbesondere empfiehlt er größeren Vereinen die Einrichtung eines Compliance-Systems, durch das die ordnungsgemäße Erfüllung aller steuerlichen Pflichten laufend überwacht werden kann. In finanziellen Krisensituationen hält Möllmann es für angezeigt, mit professioneller Unterstützung die laufende Geschäftsführung im Verein zu überwachen.

*Peter Möllmann, Haftungsfalle Ehrenamt – Persönliche Haftung des ehrenamtlichen Vereinsvorstands für Steuerschulden des gemeinnützigen Vereins, DStR 2009, S. 2125-2132.*

### Reformbedarf bei der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften

Auch gemeinnützige Körperschaften betätigen sich in immer größer werdendem Umfang wirtschaftlich. Überholt ist das Bild kleinerer Körperschaften, die gemeinwohlorientiert arbeiten und nur ausnahmsweise einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Auch gemeinnützige Akteure unterstehen den Zwängen wachsenden Konkurrenzdrucks. Ob das geltende Gemeinnützigkeitsrecht angesichts dieser Entwicklung überhaupt noch zeitgemäß ist, ob es sich reformieren lässt oder ob gemeinnütziges Wirtschaften zum Auslaufmodell wird, diesen Fragen geht Musil in seinem Beitrag kritisch nach. Er befasst

sich dabei sowohl mit der verfassungsrechtlichen Legitimation gemeinnützigen Wirtschaftens als auch den europarechtlichen Rahmenbedingungen der Gemeinnützigkeit. Musil spricht sich für eine fortgesetzte Förderung gemeinnützigen Wirtschaftens aus und fordert den Gesetzgeber auf, ein europarechts- und marktaugliches Gemeinnützigkeitsrecht zu schaffen, um einer Verdrängung gemeinnütziger Akteure durch rein gewinnorientierte Anbieter entgegenzutreten.

*Andreas Musil, Reformbedarf bei der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2009, S. 2453-2459.*

### Kein Spendenabzug an eine Vorstiftung

Das FG Schleswig-Holstein hat in seiner Entscheidung vom 4.6.2009 die Anerkennung einer Vorstiftung abgelehnt. Insbesondere seien die Grundsätze der Vorgesellschaft auf eine Stiftung nicht entsprechend anzuwenden. Im Ergebnis entspricht dies auch der im Zivilrecht wohl vorherrschenden Ansicht, die die Existenz einer Vorstiftung ebenfalls ablehnt. Hiergegen wendet sich Wachter. Es sei kein sachlicher Grund ersichtlich, eine in Gründung befindliche Stiftung rechtlich anders zu behandeln als die sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts. Im Übrigen ließen sich durch Anerkennung der Vorstiftung Systembrüche zwischen Zivil- und Steuerrecht vermeiden.

*Thomas Wachter, Kein Spendenabzug bei Zuwendungen an eine Vorstiftung – Zugleich Besprechung von FG Schleswig-Holstein, Ur. v. 4.6.2009 – 1 K 156/04, DStR 2009, S. 2469-2470.*

## Rechtsprechung

### Vereinsrecht

#### Beendigung der Vereinsmitgliedschaft

BGB §§ 25, 39, 58 Nr. 2, 59 Abs. 2 Satz 1

**1) Die Mitgliedschaft in einem Verein endet bei Wegfall der Voraussetzungen der Mitgliedschaft nicht automatisch ohne weitere Maßnahmen des Vereins, sondern nur wenn dies in der Satzung ausdrücklich bestimmt ist.**

**2) Ein Recht zum sofortigen Austritt aus einem Verein besteht nur, wenn durch den Verbleib in dem Verein eine unerträgliche Belastung entstehen würde, die dem Vereinsmitglied nicht zugemutet werden kann, und wenn der zum Austritt berechtigende wichtige Grund nicht in der Risikosphäre des seine Mitgliedschaft kündigenden Vereinsmitglieds liegt.**

**3) An einer als Grundentscheidung in die Satzung des Vereins aufzunehmende Beitragsregelung fehlt es, wenn in der Satzung nicht geregelt ist, dass die jährlichen Mitgliedsbeiträge nach den Umsätzen des Vereinsmitglieds aus dem Vorjahr nach einem bestimmten Schlüssel zu entrichten sind. Eine solche Grundentscheidung kann bei einem im Vereinsregister eingetragenen Verein weder durch einen nicht im Vereinsregister eingetragenen Beschluss der Mitgliederversammlung noch durch eine tatsächliche Übung ersetzt werden.**

*OLG Oldenburg, Urt. v. 18.12.2008 – 8 U 182/08, NZG 2009, 917*

#### Sachverhalt:

Die Klägerin, ein eingetragener Verein, begehrt von der Beklagten die Zahlung des Vereinsmitgliedbeitrags für das Jahr 2007.

Die Klägerin vertritt im Rahmen ihrer Vereinstätigkeit die Interessen ihrer Mitglieder im Bereich der Herstellung und Vermarktung von Pflasterklinkern. Mitglied kann nach § 3 Abs. 2 ihrer Satzung jedes Unternehmen der Ziegelindustrie in Deutschland werden, das Pflasterklinker gemäß den Anforderungen der DIN 18503 herstellt oder vertreibt, sofern der Vertrieb ausschließlich die von Mitgliedern hergestellten Pflasterklinker umfasst. Die Rechtsvorgängerin der Beklagten, die ..., war Gründungsmitglied der Klägerin. Die ... hat zum 1.12.2006 ihre sämtlichen Aktiva und Passiva einschließlich des in Pente betriebenen Ziegelwerks an die ... in ... veräußert, die auch Vereinsmitglied ist. Gleichzeitig ist die Firma in den Namen der Beklagten geändert worden. Seither betreibt die Beklagte keinen Ziegeleibetrieb mehr und führt kein operatives Geschäft auf dem Gebiet der Herstellung und des Vertriebs von Pflasterklinkern. Im Hinblick auf die Übertragung ihres Anlagevermögens an die ... hat die ... mit Schreiben vom 30.11.2006 die Mitgliedschaft im Verein der Klägerin „zum nächstmöglichen Termin“ gekündigt. Die Klägerin bestätigte daraufhin unter Hinweis auf die satzungsgemäße Kündigungsfrist von 6 Monaten zum Jahresende das Ende der Mitgliedschaft zum 31.12.2007. Mit Schlussrechnung vom 23.11.2007 hat die Klägerin unter Hinweis auf den Beschluss über die Höhe der Mitgliedsbeiträge in der Mitgliederversammlung vom 5.5.2003 den Mitgliedsbeitrag für das Jahr 2007 auf 29.300 € netto beziffert und hat diesen Betrag zzgl. der gesetzlichen MwSt klageweise geltend gemacht.

Die Klägerin hat die Auffassung vertreten, dass die Aufgabe des operativen Geschäfts nicht automatisch zum Wegfall der Mitgliedschaft der Rechtsvorgängerin der Beklagten geführt habe. Satzungsgemäß ende die Mitgliedschaft nur durch Kündigung oder Ausschluss. Der Mitgliedsbeitrag werde entsprechend einer ständigen Übung, die jedenfalls seit der Neufassung der Satzung am 18.7.1995 festzustellen sei, aus dem Umsatz des jeweils vorausgegangen Kalenderjahres ermittelt. In der Mitgliederversammlung vom 5.5.2003 sei die derzeit gültige Beitragsordnung beschlossen worden, die einen nach Umsatz gestaffelten Beitrag vorsehe. Dieser Beschluss sei ordnungsgemäß zustande gekommen. Außerdem habe, was unstreitig ist, ... als Vertreterin der Rechtsvorgängerin der Beitragsordnung zugestimmt. Im Übrigen sei sie verpflichtet, auf die Beitragsrechnungen Mehrwertsteuer zu erheben.

Die Klägerin hat beantragt, die Beklagte zu verurteilen, an sie 34.867 € nebst Zinsen i.H.v. 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz auf 29.440,60 € seit dem 24.11.2007 und auf weitere 5.426,40 € seit Rechtshängigkeit zu zahlen.

Die Beklagte hat beantragt, die Klage abzuweisen. Sie hat die Meinung vertreten, dass sie für das Jahr 2007 keinen Mitgliedsbeitrag zu entrichten habe. Denn sie erfülle seit dem 1.12.2006 nicht mehr die satzungsgemäßen Voraussetzungen für eine Mitgliedschaft und habe in dem für die Erhebung des Mitgliedsbeitrags maßgebenden Jahr 2007 keinen Umsatz erzielt. Außerdem habe die Klägerin im Jahr 2007 keinerlei Leistungen für die Beklagte erbracht. Insoweit könne und müsse sich die Klägerin an die ... halten, die im Jahr 2007 im ... einen entsprechenden Umsatz erzielt habe. Im Übrigen sei der der Beitragsrechnung der Klägerin zu Grunde liegende Beschluss vom 5.5.2003 über die geänderte Beitragsordnung nicht ordnungsgemäß zu Stande gekommen. Es sei außerdem weder aus der Vereinssatzung noch aus den Beschlüssen über Beitragsordnung ersichtlich, dass sich der Beitrag nach den Umsätzen des Vorjahres zu richten habe. Eine andere Handhabung sei daher satzungs- und beschlusswidrig. Schließlich sei der Mitgliedsbeitrag nicht mehrwertsteuerpflichtig.

Das LG hat der Klage stattgegeben.

Dagegen richtet sich die form- und fristgerecht eingelegte und begründete Berufung der Beklagten, mit der sie ihr bisheriges Begehren auf Klageabweisung weiter verfolgt. Sie macht unter Ergänzung ihres bisherigen Vorbringens geltend, dass ihr ein Recht zum sofortigen Austritt aus dem Verein zum 1.12.2006 aus wichtigem Grund zugestanden habe, da sie zu diesem Zeitpunkt wegen der Aufgabe der Herstellung und des Vertriebs von Pflasterklinkern nicht mehr die Voraussetzungen für eine Mitgliedschaft erfüllt habe. Mit dem Kündigungsschreiben vom 30.11.2006 habe ihre Rechtsvorgängerin zum Ausdruck gebracht, dass sie ihre Mitgliedschaft möglichst schnell und nicht erst zum Ablauf des Jahres 2007 habe beenden wollen.

#### Gründe:

Die zulässige Berufung der Beklagten ist begründet. Denn der Klägerin steht kein Anspruch auf Zahlung des Mitgliedsbeitrags für das Jahr 2007 zu. Insoweit rechtfertigen die nach § 529 ZPO zugrunde zu legenden Tatsachen eine andere Entscheidung des LG.

Im Einzelnen gilt Folgendes:

### **Mitgliedschaft endet entsprechend der satzungsmäßigen Kündigungsfrist**

I) Das LG hat allerdings im Ergebnis zu Recht festgestellt, dass die Mitgliedschaft der Rechtsvorgängerin der Beklagten in dem klagenden Verein auf Grund der Kündigung mit Schreiben vom 30.11.2006 nach der Regelung über die Kündigungsfrist von 6 Monaten zum Jahresende in § 4 Nr. 1 der Satzung erst am 31.12.2007 endete.

### **Keine automatische Beendigung der Mitgliedschaft durch Wegfall der Mitgliedschaftsvoraussetzungen**

1) Die Mitgliedschaft der Rechtsvorgängerin der Beklagten in dem klagenden Verein ist nicht automatisch zum 1.12.2006 dadurch beendet worden, dass die Rechtsvorgängerin der Beklagten seit diesem Zeitpunkt durch die Aufgabe ihres Ziegeleibetriebs nicht mehr die Voraussetzungen für eine Mitgliedschaft nach § 3 Abs. 2 der Vereinssatzung erfüllte.

Die Mitgliedschaft in einem Verein kann zwar automatisch ohne weitere Maßnahmen des Vereins erlöschen, wenn – wie hier – nach der Vereinssatzung der Erwerb der Mitgliedschaft von besonderen Voraussetzungen in der Person des Bewerbers (z.B. von der Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe) abhängig ist. Es muss aber außerdem aus Gründen der Rechtssicherheit in der Satzung bestimmt sein, dass mit dem Wegfall dieser Voraussetzungen die Mitgliedschaft endet (vgl. BGH, WM 1978, 1066; *Sauter/Schweyer/Waldner*, Der eingetragene Verein, 18. Aufl., Rz. 119. *Reichert/van Look*, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, 6. Aufl., Rz. 692). Eine solche Bestimmung über die automatische Beendigung der Mitgliedschaft bei Wegfall ihrer Voraussetzungen ist aber in der Satzung des klagenden Vereins nicht vorhanden.

### **Kein Recht zur fristlosen Kündigung**

2) Die Mitgliedschaft der Rechtsvorgängerin der Beklagten ist auch nicht durch eine fristlose Kündigung zum 1.12.2006 beendet worden.

Dabei ist schon fraglich, ob aus der maßgeblichen Sicht der Klägerin als Erklärungsempfängerin das Kündigungsschreiben vom 30.11.2006 als fristlose Kündigung aufzufassen war. Denn die Kündigung ist ausdrücklich nicht mit sofortiger Wirkung, sondern „zum nächstmöglichen Termin“ ausgesprochen worden. Damit hat die Rechtsvorgängerin der Beklagten zum Ausdruck gebracht, dass es sich bei der Kündigung um eine ordentliche Kündigung zu dem nach der Satzung nächstmöglichen Termin handeln sollte (vgl. zum umgekehrten Fall einer Umdeutung einer fristlosen Kündigung in eine ordentliche Kündigung, wenn feststeht, dass der Kündigende das Vertragsverhältnis zum nächstmöglichen Termin beenden will: (BGH v. 16.7. 2003 – XII ZR 65/02, NJW 2003, 3053).

Dies kann aber dahin gestellt bleiben. Denn der Rechtsvorgängerin der Beklagten stand kein Recht zur fristlosen Kündigung zu.

Zwar ist in Rechtsprechung (vgl. RGZ 130, 375 ff., 376, BGHZ 9, 157, 162; BGH, LM 2 zu § 39 BGB; LG Itzehoe, NJW-RR 1989, 1531) und Literatur (vgl. *Sauter/Schweyer/Waldner*, a. a. O., Rz. 87; *Stöber*, Handbuch zum Vereinsrecht, 9. Aufl., Rz. 196; *Merkle*, Der Verein in Zivil- und Steuerrecht, 10. Aufl., S. 78, 79; *Reichert/van Look*, a.a.O., Rz. 688. *Heinrichs/Ellenberger*, in: *Palandt*, BGB, 67. Aufl., Rz. 3 zu § 39 BGB) allgemein anerkannt, dass jedes Vereinsmitglied beim Vorliegen eines wichtigen Grundes ein Recht zum sofortigen Austritt aus dem Verein hat, und zwar auch dann, wenn die Satzung dies – wie im vorliegenden Fall – ausdrücklich nicht vorsieht, sondern ausdrücklich ein Austrittsrecht nur unter Einhaltung einer Kündigungsfrist beinhaltet. Erforderlich ist aber einmal, dass für das Vereins-

mitglied bei Verbleib im Verein eine unerträgliche Belastung entstehen würde, die dem Mitglied nicht zugemutet werden kann (vgl. RG, a.a.O., LG Itzehoe, a.a.O.). Zum anderen muss der zur fristlosen Kündigung berechtigende wichtige Grund nicht in der Risikosphäre des Kündigenden liegen, es sei denn es läge ein besonders enges Vertrauensverhältnis vor (vgl. *Grüneberg*, in: *Palandt*, a.a.O., § 314 BGB Rz. 9). Beide Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Zum einen war es der Rechtsvorgängerin der Beklagten trotz der Aufgabe ihres Ziegeleibetriebs zum 1.12.2006 zuzumuten, bis zum Ablauf der Kündigungsfrist zum 31.12.2007 Mitglied in dem klagenden Verein zu bleiben. Insoweit müssen bei der Beurteilung Frage, ob die Einhaltung der Kündigungsfrist zumutbar ist, in erster Linie die Belange und der Zweck des Vereins, im Zusammenhang damit auch die Folgen eines sofortigen Austritts für ihn und der Grund für die Festsetzung einer Kündigungsfrist in Betracht gezogen werden. Diese Umstände werden i. d. R. den Interessen des Mitglieds vorzugehen haben, gegen die sie abzuwägen sind (vgl. RG, a.a.O., BGHZ 9, 157, 162). Eine solche Abwägung ergibt im vorliegenden Fall, dass die Interessen des klagenden Vereins an der Einhaltung der Kündigungsfrist dem Interesse der Rechtsvorgängerin der Beklagten an einer sofortigen Beendigung ihrer Mitgliedschaft bei Aufgabe des Ziegeleibetriebs vorzugehen haben. Denn die von dem klagenden Verein nach dem in § 2 der Satzung bezeichneten Vereinszweck durchzuführende Aufklärung über Arten, Eigenschaften, Schönheiten, Gestaltungsmöglichkeiten u. ä. der Pflasterklinker hatte zwar nach der Aufgabe ihres Ziegeleibetriebs für die Rechtsvorgängerin der Beklagten keine Bedeutung mehr. Der klagende Verein hat auch im Jahr 2007 unstrittig keine nennenswerten Leistungen für die Rechtsvorgängerin der Beklagten erbracht. Gleichwohl war es der Rechtsvorgängerin der Beklagten bei einem unstrittigen Umsatz von mehr als 7,7 Mio. € im Jahr 2006 zuzumuten, den von der Klägerin geforderten Mitgliedsbeitrag für das Jahr 2007 zu entrichten. Denn die Klägerin konnte und musste mit den kalkulierten Einnahmen aus den Mitgliedsbeiträgen für das Jahr 2007 rechnen und ihre Tätigkeiten danach ausrichten.

Zum anderen hat die Rechtsvorgängerin die Aufgabe des Ziegeleibetriebs selbst zu verantworten, so dass der von der Rechtsvorgängerin der Beklagten genannte wichtige Grund für die Kündigung in ihrem Risikobereich liegt. Es bestand mit den anderen Mitgliedern des klagenden Vereins auch kein so enges Vertrauensverhältnis, dass die Aufgabe des Ziegeleibetriebs trotz des Umstands, dass dies der Risikosphäre der Rechtsvorgängerin der Beklagten zuzurechnen ist, einen sofortigen Austritt aus dem klagenden Verein rechtfertigen könnte. Vor diesem Hintergrund kann es kein Recht zur fristlosen Kündigung begründen, wenn das Vereinsmitglied – wie hier – mit der Veränderung der Verhältnisse, die in seinem Risikobereich liegt, Vorteilsrechte, insbesondere Vereinseinrichtungen und Dienste des Vereins, nicht mehr weiter in Anspruch nehmen kann (vgl. *Stöber*, a.a.O.).

### **Keine Beitragspflicht für 2007**

II) Trotz der erst zum 31.12.2007 beendeten Mitgliedschaft der Rechtsvorgängerin der Beklagten in dem klagenden Verein ist die Beklagte aber nicht verpflichtet, den Mitgliedsbeitrag für das Jahr 2007 zu entrichten. Denn es fehlt insoweit an der erforderlichen Regelung in der Satzung über die von der Klägerin geltend gemachte Erhebung der jährlichen Mitgliedsbeiträge nach den Umsätzen des jeweiligen Mitglieds aus dem Vorjahr. Insofern entbehren die Beschlüsse in den Mitgliederversammlungen über entsprechende Beitragsordnungen der erforderlichen satzungsgemäßen Grundlage.

### Beitragsregelungen sind „satzungspflichtige“ Grundentscheidungen

1) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung (vgl. BGHZ 105, 306, 313) sind die das Vereinsleben bestimmenden Grundentscheidungen als „Verfassung“ des Vereins in die Satzung aufzunehmen. Dazu gehört nach § 58 Nr. 2 BGB auch die Beitragsregelung. Zwar entspricht es allg. Meinung, dass mit Rücksicht auf ein praktisches Vereinsbedürfnis die Höhe der Beiträge in der Satzung nicht festgesetzt werden muss (vgl. dazu u. a. *Sauter/Schweyer/Waldner*, a.a.O., Rz. 120). Die Satzung muss aber eine klare Bestimmung darüber enthalten, welche Beiträge zu entrichten sind (vgl. BGHZ, a.a.O.). Dies gilt insbesondere, wenn wie hier der Mitgliedsbeitrag neben einem Grundbetrag nach einem bestimmten Umsatzbeitrag entrichtet werden soll. Denn dabei handelt es sich um eine Grundentscheidung, die in die Satzung aufzunehmen ist (vgl. *Stöber*, a.a.O., Rz. 217a).

An einer solchen Grundentscheidung in der Satzung fehlt es hier. Denn die Satzung sieht zwar in § 5 Abs. 2 vor, dass die Mitglieder u. a. verpflichtet sind, die von den zuständigen Organen ordnungsgemäß beschlossenen Beiträge zu bezahlen. Es fehlt aber eine Bestimmung darüber, dass die jährlichen Mitgliedsbeiträge nach den Umsätzen des Mitglieds aus dem Vorjahr nach einem bestimmten Schlüssel zu entrichten sind.

Auch die Regelung in § 16 der Satzung, wonach u. a. Beschlüsse über Mitgliedsbeiträge einer 2/3 Mehrheit der anwesenden und vertretenen Mitglieder bedürfen, ersetzt eine solche Grundentscheidung über die Art des Mitgliedbeitrages nicht. Dadurch wird zwar das Mitglied gegen eine einfache Mehrheitsentscheidungen in Mitgliederversammlungen über die Höhe der Mitgliedsbeiträge geschützt. Allein diese reicht aber nicht aus. Denn zum Schutz des einzelnen Mitglieds vor einer schrankenlosen Pflichtenmehrung durch die Mehrheit muss sich der max. Umfang der Beitragspflicht aus der Satzung entnehmen lassen. Die mit der Mitgliedschaft verbundenen finanziellen Lasten müssen sich im überschaubaren, im Voraus wenigstens ungefähr abschätzbaren Grenzen halten (vgl. BGHZ 130, 243, 247; BGH v. 2.6.2008 – II ZR 289/07, NJW-RR 2008, 1357, DStR 2008, 1649 Tz. 21). Diesen Anforderungen wird die Satzung der Klägerin nicht gerecht. Denn aus ihr lässt sich gerade für neu eintretende Mitglieder nicht erkennen und überschauen, in welchem finanziellen Rahmen sich die Mitgliedsbeiträge wegen ihrer Abhängigkeit von dem Umsatz des Mitgliedes bewegen.

Es geht insoweit nicht um eine Inhaltskontrolle der Satzung der Klägerin, sondern um die Frage, ob es sich bei der Bemessung der Mitgliedsbeiträge nach den Umsätzen der Mitglieder um eine Grundentscheidung handelt, die nach § 25 BGB in der Satzung zu regeln ist. Es kann daher dahin gestellt bleiben, ob die Satzung der Klägerin überhaupt einer Inhaltskontrolle unterliegt.

### Beschluss der Mitgliederversammlung ersetzt nicht fehlende Grundentscheidung über die Beitragsregelung

2) Die somit fehlende Grundentscheidung über die Beitragsregelung ist nicht dadurch ersetzt worden, dass in den Mitgliederversammlungen eine entsprechende Regelung über die Bestimmung der Beitragshöhe nach der jeweiligen Höhe des Umsatzes unter Berücksichtigung verschiedener Beitragsklassen beschlossen worden ist, die in gewissen Zeitabständen den geänderten Bedürfnissen angepasst worden ist (vgl. z.B. die Protokolle über die Mitgliederversammlungen vom 29.4.1996 und vom 5.5.2003). Selbst wenn darin eine Ergän-

zung der Satzung zu sehen wäre, fehlt es für deren Wirksamkeit die nach § 71 Abs. 1 S. 1 BGB erforderliche Eintragung in das Vereinsregister.

### Ergänzung und Änderung von Satzungsrecht durch ständige Übung

3) Gleiches gilt, soweit die Klägerin behauptet, die Bemessung des Mitgliederbeitrags nach den Umsätzen des Vorjahres entspreche der tatsächlichen Übung seit der Gründung des Vereins.

Zwar ist bei der Auslegung der Bestimmungen einer Vereinssatzung auch eine ständige Übung zu berücksichtigen (vgl. *Heinrichs/Ellenberger*, a.a.O., § 25 BGB Rz. 4 m.w.N.). Auslegungsfähig ist aber nur das, was in der Satzung erkennbar geregelt ist (vgl. *Stöber*, a.a.O., Rz. 44). Die Bestimmung der Beitragshöhe nach einem Umsatzbeitrag ist aber gerade nicht in der Satzung geregelt worden.

Im Übrigen ist nur in engen Grenzen eine Ergänzung oder Änderung von Satzungsrecht durch ständige Übung und entsprechende Akzeptanz der Mitglieder möglich. Zwar soll nach der Rechtsprechung des BGH (vgl. BGHZ 16, 143, 150; 23, 122, 129; 25, 311, 316) aus einer ständigen Übung innerhalb des Vereins u. U. auf eine konkludente Zustimmung zu Satzungsergänzungen und -änderungen geschlossen werden. Dies gilt aber nicht für einen eingetragenen Verein, bei dem die Wirksamkeit einer Satzungsergänzung oder -änderung der schriftlichen Festlegung (§ 59 Abs. 2 S. 1 BGB) und der Eintragung ins Vereinsregister (§ 71 BGB) bedarf. Fehlt – wie hier – eine solche Eintragung, ist das durch ständige Übung geschaffene „Satzungsrecht“ unwirksam (vgl. *Soergel/Siebert/Hadding*, BGB 13. Aufl., § 25 BGB Rz. 5 m. w. N.).

### Verkehrssicherungspflichten eines Kleingartenvereins

§ 823 BGB

**Die Haftung eines Vereins gegenüber Vereinsmitgliedern wegen der Verletzung der Verkehrssicherungspflichten, namentlich der Streupflicht, kann im Einzelfall ausgeschlossen sein, wenn der Verein mit seiner Gartenordnung versucht hat, die Streupflicht auf seine Vereinsmitglieder zu übertragen.**

*Schleswig-Holsteinisches OLG, Beschl. v. 5.1.2010 – 11 W 57/09*

#### Gründe:

[1] Unabhängig von den im angefochtenen und den bereits mit Beschluss vom 2.6.2008 – 11 W 19/08 Schleswig-Holsteinisches OLG mitgeteilten Gründen und unabhängig vom weiteren schriftsätzlichen Vortrag der Klägerin fehlt der beabsichtigten Rechtsverfolgung schon deshalb die für eine Bewilligung von Prozesskostenhilfe nach § 114 ZPO erforderliche hinreichende Aussicht auf Erfolg, weil auch nach dem eigenen Vortrag der Klägerin kein Sachverhalt gegeben ist, der Schadensersatzansprüche der Klägerin gegen den Beklagten begründet, die über die Ansprüche hinausgehen, für die der Klägerin bereits Prozesskostenhilfe bewilligt worden ist.

[2] [...] Der Bestimmung des Umfangs der Verkehrssicherungspflichten im Einzelfall liegt als übergeordneter Gesichtspunkt der Gedanke der Risikoverteilung zwischen demjenigen, der den Verkehr eröffnet einerseits und dem Nutzer andererseits zu Grunde.

In einem wertenden Verfahren ist im Einzelfall zu fragen, welches Sicherheitsvertrauen der Gefährdete in der konkreten Situation hegen darf und welche Risiken ihm deshalb von dem Sicherungspflichtigen abgenommen werden müssen. [...]

[3] Ist aber die Gefahr für den Nutzer selbst erkennbar, muss er auch mit ihr rechnen und kann er sie bei der Beobachtung der gebotenen Sorgfalt beherrschen, dann ist der Verkehrssicherungspflichtige nicht gefordert. Im Rahmen der Risikoabwägung ist schließlich zu berücksichtigen, dass für die Bestimmung des Umfangs der Verkehrssicherungspflicht auf den im Einzelfall zum Verkehr zugelassenen Personenkreis und die für diesen Kreis maßgeblichen Verhältnisse abgestellt werden muss (vgl. *Teschner*, Verkehrssicherungspflichten im Spiegel der neueren Rechtsprechung des Schleswig-Holsteinischen OLG, SchlHA 2004, 197/198).

[4] Hiervon ausgehend, ist im vorliegenden Fall im Ausgangspunkt zu beachten, dass der Beklagte des Verfahrens ein Kleingartenverein ist, zu dessen Mitgliedern die Klägerin und ihr Ehemann gehören, und dass der Beklagte als Verein versucht hat, mit seiner Gartenordnung die Verkehrssicherungspflicht auf den gemeinsam genutzten Gartenwegen auf die Vereinsmitglieder und damit auch die Klägerin und deren Ehemann zu übertragen, um diesen die Kosten eines Fremdunternehmens zu ersparen, und dass die Vereinsmitglieder auch nicht erwarten konnten, dass die Vorstandsmitglieder des Kleingartenvereins über ihre Vorstandstätigkeit hinaus im Winter den Streudienst ehrenamtlich und unentgeltlich in eigener Person erbringen.

[5] Die zwischen dem Verein und seinen Mitgliedern bestehende Sonderbeziehung mit den aus ihr fließenden spezifischen Rechten und Pflichten überlagert die Anwendung der allgemeinen, außerhalb spezieller Rechtsverhältnisse geltenden Normen, was im Einzelfall auch auf die Beurteilung deliktsrechtlicher Tatbestände wie § 823 Abs. 1 BGB durchschlagen kann. Dies mag es zwar nicht rechtfertigen, das Vereinsrecht generell von dem Grundsatz auszunehmen, dass das Recht der unerlaubten Handlungen bei Verletzung deliktsrechtlich geschützter Positionen auch im Rahmen besonderer Schuldverhältnisse zur Anwendung kommt (vgl. BGHZ 110, 323, 335). Diese Sonderbeziehung ist jedoch bei der Risikoverteilung zwischen dem Verein, der den Verkehr eröffnet einerseits und dem Nutzer andererseits besonders zu beachten.

[6] Anerkannt ist zwar, dass die Verkehrssicherungspflicht auch zu Gunsten desjenigen bestehen kann, der selbst verkehrssicherungspflichtig ist. So wird durch die den Wohnungsmietern obliegende Streupflicht auch der einzelne Mieter geschützt. Er ist nur an den Tagen oder in den Bereichen dem Schutzzweck dieser Pflicht entzogen, an denen oder in denen er selbst den Streudienst zu erledigen hat (vgl. BGH, NJW 1985, 484, 485; OLG Hamm, VersR 2002, 1298, 1299).

[7] Aber auch in den Bereichen und Zeiten, in denen dem Verunfallten selbst die Streupflicht nicht oblag, ist doch zu beachten, ob er erkennen konnte und damit rechnen musste, dass so wie er selbst auch die anderen Vereinsmitglieder einer Streupflicht nicht genügt hatten, die der Verein mit der Gartenordnung ihnen zu übertragen versucht hatte.

[8] Ein Vertrauen in einen verkehrssicheren Gartenweg war deshalb im hier vorliegenden Fall für die Vereinsmitglieder und damit auch für die Kl. nicht gegeben.

[9] Dass für die Klägerin am Unfalltag der verkehrsunsichere Zustand des Gartenweges erkennbar war, ist ihrem eigenen Vortrag in diesem Verfahren zu entnehmen, nach dem sie wegen der Glätte am behaupteten Unfalltag das Radfahren als unmöglich ansah und die Glätte auf dem Gartenweg erkannte, diesen aber gleichwohl nutzen wollte, weil sie ihrem neuen Schuhzeug vertraute und sich teilweise am Zaun festgehalten haben will.

[10] Selbst wenn man hiervon abweichend annähme, dass dem Beklagten eine schuldhaftige Verletzung seiner Verkehrssicherungspflicht, namentlich seiner Streupflicht vorzuwerfen wäre, so müsste eine Abwägung der Verursachungs- und Verschuldensanteile des Beklagten und seiner ehrenamtlich tätigen Organe gegenüber der Klägerin, einem Vereinsmitglied, das auf die Gartenordnung, deren Gestaltung und deren Inhalt als Vereinsmitglied Einfluss nehmen konnte, zum Ergebnis haben, dass die Verursachungs- und Verschuldensanteile des Beklagten in einem Fall, in dem die Vereinsmitglieder selbst nicht gestreut haben, jedenfalls gegenüber den Vereinsmitgliedern, die selbst zu Fall kommen, zurücktritt (vgl. OLG Hamm, a.a.O.; Schl.-Holst. OLG Beschl. v. 26.1.2004 – 11 U 64/03).

[11] Diese Bewertungen dürften letztlich auch dem ursprünglichen Rechtsgefühl der Klägerin entsprechen, die den Beklagten als ihren eigenen Verein erst mehr als einen Monat nach behaupteten Unfall in Anspruch zu nehmen versucht hat, als sie vom Vorliegen einer Versicherung des Vereins ausging. Das Vorhandensein einer Versicherung begründet aber keinen Anspruch gegen den Verein, sondern soll dessen Haftung bei gegebenen Ansprüchen Rechnung tragen.

## Vereinsverbot einer Teilorganisation eines verbotenen Gesamtvereins

VereinsG § 3 Abs. 3

1. Eine Teilorganisation eines verbotenen Gesamtvereins wird unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 3 VereinsG ohne weiteres von dem Verbot des Gesamtvereins erfasst, ohne dass sie selbst einen Verbotsgrund erfüllen müsste.
2. Ob eine Organisation in dem Sinne Teilorganisation eines verbotenen Vereins ist, dass sich das Verbot nach § 3 Abs. 3 Satz 1 VereinsG auf sie erstreckt, hängt von einer Gesamtwürdigung aller Umstände ab, in die neben den Satzungen der betroffenen Organisationen insbesondere ihre personelle Zusammensetzung, ihre Geschichte, ihr Selbstverständnis, ihre Ziele, ihre Tätigkeit und Finanzierung sowie Verflechtungen bei der Willensbildung und Weisungsgebung einzubeziehen sind.

*BVerwG, Urt. v. 5.8.2009 – 6 A 2/08*

## Zum Umfang der Prüfung von Ordnungsvorschriften des Registergerichts im Vereinsrecht

BGB §§ 33, 40, 58 Nr. 4, 71 Abs. 1 S. 1; AktG 241 ff.; FamFG §§ 38 Abs. 3 S. 1, 41 Abs. 1 S. 1, 61 Abs. 1, 68 Abs. 1 S. 1, HS. 2

1. Im Vereinsrecht hat das Registergericht Ordnungsvorschriften (hier: betreffend die Einberufung einer zweiten Mitgliederversammlung) nur zu prüfen, wenn im Einzelfall begründete Zweifel am wirksamen Zustandekommen des Beschlusses (hier über eine Satzungsänderung) bestehen.
2. Aus der Versammlungsniederschrift sich ergebende Zweifel, ob die Einladung zu einer zweiten Versammlung einen Hinweis auf die erleichterte Beschlussfähigkeit enthielt, werden nicht dadurch ausgeräumt, dass in der Vergangenheit – trotz ähnlicher Fassung der Versammlungsniederschrift – die Einladung zutreffend auf die erleichterte Beschlussfähigkeit hingewiesen hat. Zu Ermittlungen in Bezug auf die Einhaltung dieses Einladungserfordernisses darf das Registergericht sich insbesondere dann veranlasst sehen, wenn der betroffene Verein den verbleibenden Zweifel ohne nennenswerten Aufwand durch Vorlage des Einladungsschreibens beheben könnte.

*OLG Düsseldorf, Beschl. vom 30.11.2009 – 3 W 232/09, FGPrax 2010, 43*

## Verein: Anspruch auf Herausgabe der Mitgliederliste an einen Treuhänder

AktG § 241; BGB § 37; BDSG §§ 11 Abs. 2, 28 Abs. 3

Ein Vereinsmitglied hat Anspruch auf Herausgabe einer Mitgliederliste. Dieser Anspruch folgt unmittelbar aus seinen Mitgliedschaftsrechten. Er ist zum Schutz der Daten der einzelnen Mitglieder auf die Herausgabe an einen zur Verschwiegenheit verpflichteten Treuhänder beschränkt.

*OLG Hamburg, Urt. v. 27.8.2009 – 6 U 38/08, DStR 2009, 2614*

## Zustimmungserfordernis für Satzungsänderungen bei kirchlichem Verein

BGB §§ 25, 33, 40, 138, 242; GG Art. 4, 9 Abs. 1, 140; WRV Art. 137 Abs. 2, 4

1. Ergibt sich aus der Satzung eines Vereins, dass er mit der (hier: Evangelischen) Kirche in besonderer Verbindung steht, so tangiert die in der Satzungsbestimmung liegende Selbstbeschränkung, wonach Satzungsänderungen, die den Zweck des Vereins, die Zusammensetzung oder die Zuständigkeit der Organe oder die Bestimmungen über die Zuordnung zur Kirche verändern, nur mit den Stimmen dreiviertel der Mitglieder zulässig sind und der Zustimmung des Presbyterium der Evangelischen Kirchengemeinde bedürfen, nicht den Kernbereich der Vereinsautonomie.

2. Das Zustimmungserfordernis kann nicht allein durch Satzungsänderung mit der qualifizierten Stimmenmehrheit beseitigt werden.

*OLG Düsseldorf, Beschl. v. 5.12.2008 – 3 Wx 84/08, NZG 2009, 1227*

## Keine Anerkennung als Schuldnerberatungsstelle für schuldnerfinanzierten Verein

InsO § 305 Abs. 1 S. 1 Nr. 1

Das Finanzierungskonzept eines Vereins, wonach die Finanzierung einer Beratungsstelle maßgeblich auf einmaligen Aufnahmegebühren sowie monatlichen Beiträgen der Schuldner beruht, erfüllt nicht die Voraussetzungen der Anerkennung einer geeigneten Stelle im Verbraucherinsolvenzverfahren nach § 305 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InsO i. V. m. § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BbgA-GInsO.

*OVG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 9.7.2009 – 1 B 27/08, ZVI 2009, 490-495*

## Feststellung der Nichtigkeit von Beschlüssen der Mitgliederversammlung eines Vereins

BGB § 32

1. Die Feststellung der Nichtigkeit von Beschlüssen der Mitgliederversammlung eines Vereins kann nur gegenüber dem Verein selbst begehrt werden.

2. Wird eine solche Klage gegen einzelne Vereinsmitglieder oder Organe des Vereins gerichtet, so ist sie mangels Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig und zugleich unbegründet.

*LG Wuppertal, Urt. v. 4.11.2009 – 8 S 44/09*

## Zur Aufsichtspflicht eines Sportvereins über jugendliche Wettkampfteilnehmer

BGB §§ 280 Abs. 1, 832

1. Bei Fußball-Liga-Spielen kommt zwischen dem gastgebenden Verein und dem Gastverein kein Vertrag über die Nutzung von Sportstätten zustande.

2. Ein Sportverein ist nicht verpflichtet, 15- und 16-jährige Wettkampfteilnehmer beim Duschen zu beaufsichtigen.

*AG Halle/Saale, Urt. v. 1.10.2009 – 93 C 1076/09*

## Steuerrecht

### Mittelfehlverwendung gemeinnütziger Körperschaften

AO §§ 52 Abs. 1 S. 1, 55 Abs. 1 Nr. 1, 55 Abs. 1 Nr. 5, 58, 64 Abs. 2

1. Aus § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 64 AO folgt, dass steuerbegünstigte Körperschaftsteuersubjekte eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben dürfen. Aufwendungen zur Inangasetzung einer wirtschaftlichen Tätigkeit sind daher grundsätzlich unschädlich, sofern innerhalb der im AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz. 8 S. 4 genannten Frist mit Überschüssen zu rechnen ist.

2. Zeitnah zu verwendende Mittel sind grundsätzlich nicht in dem Bereich der Einkunftserzielung, sondern unmittelbar zur Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks einzusetzen.

3. Ab dem Zeitpunkt, ab dem absehbar ist, dass durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zeitnah keine Überschüsse mehr erzielt werden, ist der Betrieb einzustellen.

4. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ändert auch in den Jahren, in denen die Besteuerungsgrenze unterschritten wird, nicht seinen Charakter, wird folglich nicht zum Zweckbetrieb

*BFH, Beschl. v. 1.7.2009 – I R 6/08*

### Sachverhalt:

1. Satzungszweck des Klägers und Revisionsklägers (Kläger), eines eingetragenen Vereins, ist die Förderung des Sports, die Pflege und Wahrung von Sitten, Brauchtum und Tradition des Schützentums und die Liebe zur Heimat. Im Jahr 1996 beschloss er, ein Vereinslokal aufzubauen, in dem auch gelegentliche Tanzveranstaltungen stattfinden können. Er meldete zum 1.11.1997 ein entsprechendes Gewerbe an.

Der Kläger erzielte aus der Gastwirtschaft in den Jahren 1997 bis 1999 Verluste von 2.649,34 DM, 23.933 DM und 4.340,85 DM, im Jahr 2000 einen Überschuss von 108,33 DM und 2001 einen Verlust von 2.467,20 DM. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA –) war der Auffassung, der Kläger habe gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO verstoßen, weil er die Verluste aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit Mitteln des gemeinnützigen Bereichs ausgeglichen habe, und erließ Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre 1999 bis 2001.

Die dagegen gerichtete Klage wies das Thüringer FG mit Urteil vom 15.11.2007 – III 657/05 (DStRE 2009, 14) als unbegründet ab.

Der Kläger rügt mit seiner Revision eine Verletzung materiellen Rechts.

**Gründe:**

[1] II. Der Senat entscheidet gemäß § 126a FGO ohne mündliche Verhandlung durch Beschluss. Er hält die Revision einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind angehört worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

[2] Das FG hat zu Recht angenommen, dass der Kläger in den Streitjahren nicht gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit war.

**Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG**

[3] 1. Die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG setzt voraus, dass die Körperschaft ach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder – was im Streitfall nicht in Betracht kommt – mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient. Gemäß § 52 Abs. 1 S. 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

[4] Selbstlosigkeit setzt u. a. voraus, dass die Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke, d. h. für die in der Satzung festgelegten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO). Ausnahmen von diesem sog. Mittelverwendungsgebot enthält § 58 AO. Im Streitfall kommen sie nicht in Betracht.

[5] Wie der Senat mit Urteil vom 13. 11. 1996 – I R 152/93 (BFHE 181, 396, BStBl. II 1998, 711, NJW 1997, 1462, DStR 1997, 278; gl. A. *Leisner-Egensperger*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 AO Rz. 125; *Tipke*, in: Tipke/ Kruse, AO, § 55 Rz. 8; Sauer, in: Beermann/Gosch, AO, § 55 Rz. 11.2.) entschieden hat, ist ein Ausgleich von Verlusten eines Nicht-Zweckbetriebs mit Mitteln des ideellen Tätigkeitsbereichs nur dann kein Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot, wenn die Verluste auf einer Fehlkalkulation beruhen und die Körperschaft bis zum Ende des dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wirtschaftsjahres dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt. Die wieder zugeführten Mittel dürfen weder aus Zweckbetrieben oder dem Bereich der steuerbegünstigten vermögensverwaltenden Tätigkeiten noch aus Beiträgen oder anderen Zuwendungen stammen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind.

[6] Für das Vorliegen eines Verlusts ist das Ergebnis des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 64 Abs. 2 AO) maßgeblich. Eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich des Verlusts eines einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegt deshalb nicht vor, soweit der Verlust bereits im Entstehungsjahr mit Gewinnen anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe verrechnet werden kann. Verbleibt danach ein Verlust, ist keine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für dessen Ausgleich anzunehmen, wenn dem ideellen Bereich in den 6 vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind. Insoweit ist der Verlustausgleich im Entstehungsjahr als Rückgabe früherer, durch das Gemeinnützigkeitsrecht vorgeschriebener Abführungen anzusehen (vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO), BStBl. I 2008, 26, zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz. 4). Außerdem dürfen für den Ausgleich des Verlusts Umlagen und Zuschüsse, die dafür bestimmt sind, verwendet werden.

[7] Bei dem Aufbau eines neuen Betriebs ist nach Auffassung der Verwaltung eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich von Verlusten auch dann unschädlich, wenn mit Anlaufverlusten zu rechnen war. Auch in diesem Fall

muss die Körperschaft aber in der Regel innerhalb von 3 Jahren nach dem Ende des Entstehungsjahrs des Verlusts dem ideellen Bereich wieder Mittel, die gemeinnützigkeitsunschädlich dafür verwendet werden dürfen, zuführen (AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz. 8 Sätze 3 u. 4).

**Kritik: Rechtsprechung zum Verlustausgleichsverbot ...**

[8] 2. Gegen das Senatsurteil vom 18.11.1998 – I R 152/93 (a.a.O) und die Auffassung der Finanzverwaltung wird eingewandt, ein striktes Verlustausgleichsverbot gehe an der Realität wirtschaftlichen Handelns vorbei. Man könne gemeinnützigen Körperschaften nicht auf der einen Seite unter Hinweis auf § 64 AO die Aufnahme wirtschaftlicher Betätigungen zur Mittelbeschaffung gestatten, ihnen gleichzeitig aber die Erwirtschaftung von Verlusten strikt verbieten. Denn in einer Marktwirtschaft gebe es keine „sicheren Geschäfte“, sondern jeder Gewinnchance stehe auch ein gewisses Verlustrisiko gegenüber. Investitionen zur Mittelbeschaffung seien nicht der Ebene der Mittelverwendung, sondern dem Bereich der Mittelzerlegung zuzuordnen. Solange eine Investition ex ante wirtschaftlich vernünftig sei, werde das Mittelverwendungsgebot nicht verletzt (*Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 6 Rz. 21 ff.).

[9] Das Bild, dass ein Verlust in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb durch Zuwendung von Mitteln aus dem ideellen Bereich ausgeglichen werden müsse, stimme nur in den Fällen, in denen die gemeinnützige Körperschaft eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen KG halte. In den Fällen, in denen der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft nicht rechtlich verselbstständigt sei, bewirke der Verlust im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gleichzeitig einen Verlust der gemeinnützigen Körperschaft selbst. Die Mittel, die bis zur Verlustentstehung für die gemeinnützigen Zwecke zur Verfügung gestanden hätten, hätten sich durch den Verlust vermindert. Die Entstehung von Verlusten bei wirtschaftlichen Aktivitäten sei aber keine schädliche Mittelverwendung (*Schauhoff*, DStR 1998, 701).

**... ist mangels Körperschaftsteuerbefreiung unbeachtlich**

[10] 3. Der Senat kann offenlassen, ob und ggf. in welchem Umfang er der Kritik an der bisherigen Rechtsprechung folgen könnte. Im Streitfall haben FA und FG jedenfalls zu Recht angenommen, dass der Kläger im Streitjahr nicht gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit war.

**Kein Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO im Bereich der Einkunftserzielung**

[11] a) Der Kläger hat in den Jahren 1997 bis 2001 mit Ausnahme des Jahres 2000, in dem er einen geringen Überschuss erzielt hat, ständig Verluste erwirtschaftet, die er mit Mitteln aus dem ideellen Bereich ausgleichen musste. Obwohl infolge der geänderten Struktur des Gaststättenangebots mit keinen Überschüssen mehr zu rechnen war, hat der Kläger die verlustbringende Tätigkeit fortgesetzt. Jedenfalls ab dem Zeitpunkt, als absehbar war, dass durch den Betrieb der Gaststätte zeitnah keine Überschüsse mehr erzielt werden würden, hätte der Kläger den Betrieb einstellen müssen. Dies gilt insb. deshalb, weil er ausschließlich über Mittel verfügte, die zeitnah für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden waren. Aus § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG, § 64 AO folgt zwar, dass steuerbegünstigte Körperschaftsteuersubjekte eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben dürfen. Aufwendungen zur Ingangsetzung einer wirtschaftlichen Tätigkeit (z.B. Erwerb des Umlauf- und Anlagevermögens) sind daher grundsätzlich unschädlich, sofern innerhalb der im AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz. 8 S. 4 genannten Frist

mit Überschüssen zu rechnen ist. Dies gilt jedoch nur bei nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln, etwa dem Stiftungsvermögen und den Rücklagen i. S.d. § 58 Nr. 7 Buchst. a AO. Zeitnah zu verwendende Mittel (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) sind dagegen grundsätzlich nicht in dem Bereich der Einkunftserzielung, sondern unmittelbar zur Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks einzusetzen.

#### **Freigrenze des § 64 Abs. 3 AO bei Verwendung von Mitteln aus dem ideellen Bereich unerheblich**

[12] b) Eine andere Beurteilung ist auch nicht deshalb angezeigt, weil der Kl. mit der Vereinsgaststätte lediglich Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer erzielt hat, die die Freigrenze von in den Streitjahren 30.678 € (jetzt: 35.000 €) des § 64 Abs. 3 AO nicht überschritten haben. Denn die Rechtsfolge des § 64 Abs. 3 AO erschöpft sich darin, dass die diesem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer unterliegen. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ändert auch in den Jahren, in denen die Besteuerungsgrenze unterschritten wird, seinen Charakter nicht. Er wandelt sich dadurch insbesondere nicht in einen Zweckbetrieb. Verwendet eine Körperschaft für diese wirtschaftlichen Tätigkeiten Mittel des ideellen Bereichs, verstößt sie daher auch dann gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, wenn die Freigrenze des § 64 Abs. 3 AO nicht erreicht wird (vgl. Senat v. 4. 4. 2007 – I R 55/06, BFHE 217, 113, BStBl. II 2007, 725; *Tipke*, a.a.O., § 64 AO Rz. 18; *Sauer*, a.a.O., § 64 AO Rz. 54.1; *Klein/Gersch*, AO, 9. Aufl., § 64 Rz. 6; *Koenig*, in: *Pahlke/Koenig*, AO, 2. Aufl., § 64 Rz. 20; AEAO zu § 64 Tz. 22).

#### **Kein Sonderausgabenabzug für den Erblasser bei Erbeinsetzungen von Stiftungen**

EStG §§ 10b Abs. 1 a, 11, 1 Abs. 1; BGB § 84; ErbStG §§ 3 Abs. 2 Nr. 1, 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. C, 11

**Die Erbeinsetzung gemeinnütziger Vereine oder Stiftungen führt beim Erblasser im Todesjahr nicht zum Sonderausgabenabzug hinsichtlich der Zuwendung infolge des Erbfalls. Dies gilt auch bei Stiftungen von Todes wegen.**

*FG Hamburg, Urt. v. 11.9.2009 – 3 K 242/08, Az. BFH: X R 46/09*

#### **Sachverhalt:**

Die Beteiligten streiten um die Abzugsfähigkeit der Zuwendung in den Vermögensstock einer Stiftung durch Erbeinsetzung als Sonderausgabe bei der Einkommensteuerveranlagung der Erblasserin im Streitjahr 2006. Die Klägerin ist die Erbin und Rechtsnachfolgerin der Erblasserin.

I. A (im Folgenden: Ehemann), geboren ... und verstorben 1998, und B (im Folgenden: Erblasserin), geboren ... und verstorben am ... 2006 errichteten am 23.9.1995 ein gemeinschaftliches handschriftliches Testament. Darin setzten sie sich gegenseitig zum alleinigen Erben ein. Ferner bestimmten sie, dass nach dem Tode des Nachversterbenden der Nachlass einer gemeinnützigen Stiftung mit ihrer beiden Namen zur Verfügung gestellt werden solle mit dem Zweck, jährlich einen Preis für besondere Verdienste auf dem Gebiet der ... zu verleihen.

Weitere Testamente wurden nicht errichtet, Pflichtteilsberechtigten waren nicht vorhanden. Nach dem Tode des Ehemannes erwog die Erblasserin, einen anderen gemeinnützigen Verein zu begünstigen. Ihre juristischen Ratgeber rieten jedoch davon ab, da dies gegen die Bindungswirkung des gemeinschaftlichen Testaments verstoßen würde. Nach dem Tod des Ehemannes, jedoch vor dem Tod der Erblasserin verstarb noch deren Mutter, wodurch sich ihr Vermögen weiter mehrte.

Nach dem Tod der Erblasserin wurde am 2.11.2006 vom Nachlassgericht der jetzige Vorstandsvorsitzende der Stiftung, Dr. C, zum Nachlasspfleger bestellt. Dieser errichtete die Stiftungssatzung. Die Stiftung wurde am 4.4.2007 von der Justizbehörde als Aufsichtsbehörde genehmigt. Das Nachlassgericht erteilte am 7.5.2007 einen Erbschein dahingehend, dass die Klägerin Alleinerbin sei, und entließ den Nachlasspfleger aus seinem Amt.

Das für die Stiftung zuständige Finanzamt erteilte dieser am 26.4.2007 eine Bescheinigung über die Befreiung von der Kapitalertragsteuer gemäß § 44a Abs. 4 und 7 EStG. Der Wert des Nachlasses übersteigt 1,4 Mio. €.

II. Die Klägerin erteilte einer Steuerberatungsgesellschaft den Auftrag, die im Nachlass der Erblasserin vorgefundenen Belege aufzuarbeiten und daraus die Einkommensteuererklärungen der Erblasserin für 2005, die die Erblasserin bis zu ihrem Tode noch nicht abgegeben hatte, und für das Sterbejahr 2006 zu erstellen. Am 28.1.2008 ging die Einkommensteuererklärung 2006 beim FA ein. Darin wurden in Zeile 84 „Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung“ 500.000 € geltend gemacht. Im Verlauf weiteren Schriftwechsels mit dem FA wurde eine Spendenbescheinigung der Klägerin gemäß § 10b EStG datierend vom 19.3.2008 vorgelegt, wonach die Erblasserin der Klägerin am ... 2006 (Todesstag) 1 Mio. € zugewendet hat. Die Spendenbescheinigung erwähnt, dass die Klägerin durch Bescheinigung des für sie zuständigen FA vom 24.4.2007 vorläufig als gemeinnützig anerkannt worden sei, und führt aus, die Zuwendung sei anlässlich der Neugründung der Klägerin innerhalb eines Jahres in ihren Vermögensstock erfolgt auf Grund des Testaments der Erblasserin.

Das FA ließ die Zuwendung im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31.3.2008 unberücksichtigt und setzte bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 76.393 € die Einkommensteuer der Erblasserin auf 22.038 € fest.

III. Hiergegen legte die Klägerin am 17.4.2008 Einspruch ein. Aufgrund der in § 84 BGB angeordneten zivilrechtlichen Rückwirkung sei die Zuwendung an eine von Todes wegen errichtete Stiftung bei der Verstorbenen im Todesjahr abziehbar. Diese Rückwirkung gelte auch im Steuerrecht. § 84 beziehe das Entstehen der Stiftung nicht nur auf, sondern vor den Tod des Stifters zurück.

Mit Einspruchsentscheidung vom 13.11.2008 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Der Zeitpunkt der Zuwendung bestimme sich nach § 11 EStG. Die Zuwendung sei durch Antritt des Erbes, mithin nach dem Tod der Erblasserin, erfolgt. Die persönliche Einkommensteuerpflicht habe jedoch im Todeszeitpunkt geendet. § 84 BGB wolle nur gewährleisten, dass eine Stiftung von Todes wegen überhaupt erbfähig sei. Die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB gelte nicht für die steuerrechtliche Bestimmung des Zuflusszeitpunktes der Zuwendung.

IV. Mit ihrer Klage vom 1.12.2008 verfolgt die Klägerin ihr Ziel des Sonderausgabenabzugs bei der Erblasserin im Sterbejahr weiter. Sie wiederholt und vertieft ihr bisheriges Vorbringen und führt ergänzend aus:

Für die Frage der Abziehbarkeit komme es nicht auf den Zufluss bei der Klägerin, sondern auf den Abfluss bei der Erblasserin an. Für dessen Bestimmung gelte § 84 BGB. Dieser bestimme einen Zeitpunkt vor dem Tod. Aus der Entstehungsgeschichte von § 84 BGB ergebe sich, dass dieser auch für das Steuerrecht gelte. Nur bei Erbeinsetzungen von bereits existierenden Stiftungen ergebe sich ggf., dass der Todeszeitpunkt dem Zeitpunkt des Vermögensübergangs vorangehe. Bei Erbeinsetzungen erst durch letztwillige Verfügung errichteter Stiftungen gebe es mit § 84 BGB jedoch eine ausdrückliche gesetzliche

Regelung, so dass der Abfluss vor dem Todeszeitpunkt liege. Auf Grund der geänderten Rechtsprechung zum Übergang von Verlusten gemäß § 10d EStG auf die Erben, wonach ein solcher Übergang nun nicht mehr stattfindet, seien die Rechtssphären von Erblasser und Erben strikt getrennt. Soweit in der Literatur darauf verwiesen werde, dass ein Erblasser mit dem Stiftungsgeschäft das Schicksal seiner Rechte nach dem Tode regeln, sei diese Auffassung nunmehr überholt. Aus der auf den ... 2006 aufgestellten, der Aufsichtsbehörde und dem für die Klägerin zuständigen FA vorgelegten Eröffnungsbilanz der Klägerin ergebe sich, dass der Anspruch der Stiftung auf das Vermögen bereits vor dem Todeszeitpunkt entstanden sein müsse, sonst wäre die Eröffnungsbilanz falsch. Soweit im Erbschaftsteuerrecht durch die Maßgeblichkeit des Zeitpunktes der Anerkennung der Stiftung statt des Todeszeitpunktes (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c i. V. m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG) die zivilrechtliche Rückwirkung im Erbschaftsteuerrecht nach der Rechtsprechung des BFH eingeschränkt sei, lasse sich dies nicht auf das Ertragsteuerrecht übertragen.

Die Klägerin beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31.3.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.11.2008 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Das FA führt ergänzend aus: Das Erbe sei nicht mehr zu Lebzeiten zugewendet worden. Nicht jede zivilrechtliche Rückwirkung werde vom Steuerrecht übernommen. Auch bei der Erbeinsetzung von im Todeszeitpunkt bereits existierenden gemeinnützigen Vereinen oder bereits zuvor gegründeten und genehmigten Stiftungen wäre § 10b EStG zugunsten der Erblasserin nicht anwendbar.

#### Gründe:

I. Die zulässige Klage ist nicht begründet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der Erblasserin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1, 2 FGO), weil der Erblasserin der Sonderausgabenabzug i. H. von 307 000 € für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung (§ 10b Abs. 1a EStG in der im Streitjahr 2006 gültigen Fassung) nicht zusteht.

#### Erlöschen der persönlichen Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 EStG mit dem Tod

Denn auch bei einer Zuwendung von Todes wegen an eine bereits bestehende gemeinnützige Stiftung (sei es als Zustiftung an eine bereits zuvor zu Lebzeiten errichtete und genehmigte eigene Stiftung oder an eine bestehende durch einen anderen errichtete Stiftung) oder an einen bestehenden gemeinnützigen Verein stünde der Erblasserin kein Sonderausgabenabzug zu, und eine erst noch zu errichtende Stiftung steht auf Grund § 84 BGB zwar nicht schlechter, aber auch nicht besser.

Die persönliche Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 EStG erlischt mit dem Tod. Die Verstorbene ist mit den bis zum Todeszeitpunkt erzielten Einkünften zu veranlagern. Hierunter fallen alle Einkünfte, die zu Lebzeiten zu versteuern gewesen wären (*Heinicke*, in: L. Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 1 Rn. 14). Auch Sonderausgaben sind nur für den Zeitraum ihrer Verausgabung (§ 11 EStG) zu ermitteln, in dem die Steuerpflicht besteht (BFH v. 23.10.1996 – X R 75/94, BStBl. II 1997, 239, NJW 1997, 887, DStR 1997, 193, Juris Rn. 9).

Für den Abfluss (auch) von Sonderausgaben gilt § 11 EStG. Eine Ausgabe ist in dem Zeitpunkt abgeflossen, in dem sich die Steuerpflichtige der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Geld oder geldwerte Gut begibt (BFH v. 9.8.1991 – III R 63/89, BFH/NV 1992, 101, Juris Rn. 18).

Hieran fehlt es für den Zeitraum der persönlichen Steuerpflicht der Erblasserin, denn sie selbst hat keine Ausgabe geleistet (vgl. BFH v. 23.10.1996 – X R 75/94, a.a.O. bei Vermächtnissen). Das durch den Erbfall aufgrund Gesamtrechtsnachfolge übergegangene Vermögen geht erst mit dem Tod (Erbfall) auf die Erbin – Klägerin – über (§ 1922 BGB), mithin fließt es nicht mehr zu Lebzeiten der Erblasserin ab. Denn bis zum Zeitpunkt des Todes ist die Erblasserin in der Verfügung über ihr Vermögen frei. Sie kann es insbesondere durch Konsum verbrauchen oder in den Grenzen der §§ 2286, 2287 BGB, die bei § 2271 BGB entsprechend gelten (allg. Meinung, vgl. *Musielak*, in: MÜKo-BGB, 4. Aufl., § 2271 Rn. 45), durch Zuwendung unter Lebenden verschenken. Diese Verfügungsmöglichkeit endet erst in der logischen Sekunde des Todes. Es fehlt mithin an der notwendigen wirtschaftlichen Belastung der E durch die Zuwendung (BFH v. 20.2.1991 – X R 191/87, BStBl. II 1991, 690, DStR 1991, 1009, Juris Rn. 16; FG Hamburg v. 14. 11. 2007 – 3 K 250/06, DStRE 2008, 992, EFG 2008, 842, Juris Rn. 35). Bei Vermächtnissen zugunsten gemeinnütziger Körperschaften ist wirtschaftlich der Erbe belastet, das Vermächtnis mindert den Nachlasswert. Bei Erbeinsetzungen von gemeinnützigen Körperschaften sind allenfalls die gesetzlichen Erben wirtschaftlich belastet, aber nicht die Erblasserin. Die individuelle Leistungsfähigkeit der Erblasserin, nach der sich die Einkommensteuer als Personensteuer bemisst, wird zu ihren Lebzeiten nicht beeinträchtigt; der Sinn und Zweck solcher letztwilliger Verfügungen liegt gerade darin, das Vermögen zu Lebzeiten nicht zu schmälern (*Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 10b EStG Rn. B 434).

Hieran ändert auch § 84 BGB für den Sonderfall erst nach dem Tode noch zu errichtender Stiftungen nichts. § 84 BGB ist eine durch das zivilrechtliche Genehmigungserfordernis für Stiftungen bedingte Sonderregelung, ohne die Zuwendungen zugunsten einer im Zeitpunkt des Todes noch nicht genehmigten Stiftung rechtlich nicht möglich wären (BFH v. 23.10.1996 – X R 75/94, a.a.O.). Danach gilt eine Stiftung, die erst nach dem Tode der Stifterin als rechtsfähig anerkannt wird, für die Zuwendungen der Stifterin als schon vor deren Tod entstanden. Die Vorschrift fingiert das Bestehen der juristischen Person „Stiftung“ schon vor dem Tod der Stifterin, um der Stiftung im Hinblick auf § 1923 Abs. 1 BGB zu ermöglichen, als Erbe Vermögen im Erbgang zu erwerben. Danach ist die Stiftung hinsichtlich des Vermögensanfalls so zu behandeln, als habe sie im Todeszeitpunkt der Stifterin bereits existiert (*Reuter*, in: MÜKo-BGB, 4. Aufl., § 84 Rn. 4), weil sie kraft der in § 84 BGB geregelten Fiktion mit der staatlichen Genehmigung rückwirkend zur Vollerbin wird (BFH v. 17.9.2003 – I R 85/02, BStBl. II 2005, 149, DStRE 2003, 229, ZEV 2004, 85 m. Anm. *H. Fischer*, Juris Rn. 9). Zwar gilt § 84 BGB insoweit, also hinsichtlich des Beginns der Existenz der Stiftung als juristische Person, auch im Steuerrecht, hat jedoch keine über den vorgenannten Zweck hinausgehende Bedeutung. So gilt die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB weder für die Bestimmung des Entstehungszeitpunktes der Steuer und des Bewertungsstichtages im Erbschaftsteuerrecht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c i. V. m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 und § 11 ErbStG (BFH v. 25.10.1995 – II R 20/92, BStBl. II 1996, 99, NJW 1996, 743, DStR 1996, 59, Juris Rn. 20) noch für den Beginn der Körperschaftsteuerbefreiung gemeinnütziger Körperschaften gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (BFH v. 17.9.2003 – I R 85/02, a.a.O.). Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich zu letzterem Gesichtspunkt auch aus der Rechtsprechung des FG Düsseldorf nichts anderes, denn dieses stellt in Übereinstimmung mit dem BFH für die Frage des Beginns der Körperschaftsteuerbefreiung, relevant etwa für Zinsen aus der Zeit zwischen Tod eines Erblassers und Genehmigung der Stif-

zung, zwar auf die materielle Erfüllung der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen, insbesondere der Vermögensbindung, durch die Stiftung bereits vor ihrer Genehmigung ab, jedoch nicht auf eine Rückwirkung gemäß § 84 BGB (FG Düsseldorf v. 8.10.1999 – 6 V 542/99 A (K, AO), ZEV 2000, 79 m. Anm. *Ebeling*, Juris Rn. 14 und v. 20.3.2003 – 15 K 5912/00 K, DStRE 2003, 953, EFG 2003, 895, Juris Rn. 20-21, ebenso BFH v. 17.9.2003, a.a.O).

Der Vorschrift des § 84 BGB ist somit entgegen der Auffassung der Kl. nicht zu entnehmen, dass die Zuwendung als noch zu Lebzeiten der Erblasserin abgefließen gelten soll. Denn sie wirkt sich nicht auf das Ende der persönlichen Steuerpflicht der Erblasserin (§ 1 Abs. 1 EStG) und den Abflusszeitpunkt i. S. von § 11 EStG aus (so ausdrücklich und überzeugend *Geserich*, a.a.O., § 10b EStG Rn. Ba131 gegen *Brandt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG Rn. 16 a. E., der nicht zwischen Entstehung der Stiftung und Abfluss differenziert).

#### Kein Vermögensabfluss zu Lebzeiten

a) Die Klägerin vermag im Übrigen weder plausibel zu erklären, auf welchen genauen Zeitpunkt bereits vor dem Tod § 84 BGB das Entstehen der Stiftung zurückbeziehen könnte, noch welcher Betrag der Stiftung in einem solchen Zeitpunkt zugewendet worden wäre. Als greifbare Zeitpunkte wären überhaupt nur die Errichtung des Testaments (hier: 1995) oder – näherliegend – der Eintritt der Bindungswirkung bei Vorversterben des Ehemannes (hier: 1998) denkbar. Ein Abfluss zu einem dieser Zeitpunkte würde jedoch für die Erblasserin keinen Sonderausgabenabzug im Streitjahr 2006 begründen. Zwischen dem Tod des vorverstorbenen Ehemannes und dem Tod der Erblasserin selbst ist jedoch keinerlei Zäsur ersichtlich, kein Zeitpunkt greifbar, auf den ein Abfluss festgelegt werden könnte. Auch der Bestand des Vermögens der Erblasserin war bis zu ihrem Todeszeitpunkt veränderlich; eine betragsmäßige Bestimmung des Zugewendeten ist zu einem vorherigen Zeitpunkt nicht möglich.

#### Keine Übertragbarkeit der Rechtsprechung zur Frage des Zuflusszeitpunkts von Vergütungen an Gesellschafter einer Personengesellschaft und von Provisionen an Versicherungsvertreter

b) Aus diesen Gründen ist auch die von der Klägerin angeführte Rechtsprechung zur Frage des Zuflusszeitpunkts von Vergütungen an Gesellschafter einer Personengesellschaft und von Provisionen an Versicherungsvertreter nicht übertragbar. In all diesen Fällen kam es zu Gutschriften in den Büchern der Gesellschaft bzw. des Arbeitgebers, so dass ein bestimmter Zeitpunkt und ein bestimmter Betrag zu diesem Zeitpunkt ermittelbar waren (BFH v. 9.4.1968 – IV 267/64, BStBl. II 1968, 525; v. 23. 5. 1979, I R 56/77, BStBl. II 1979, 763, NJW 1980, 726; v. 14.5.1982, VI R 124/77, BStBl. II 1982, 469; v. 24. 3. 1993 – X R 55/91, BStBl. II 1993, 499, DStR 1993, 983; v. 9. 6. 1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307, NJW 1997, 2837, DStR 1997, 1282).

#### Versagung des Sonderausgabenabzugs nicht unangemessen

c) Die Nichtbegünstigung der Erblasserin ist auch im Ergebnis nicht unangemessen, sondern Folge der (gemeinsamen) Entscheidung von ihr (und ihrem Ehemann), das Vermögen erst nach dem Ableben dem Stiftungszweck zuzuführen, mithin sich bis zum Tode des Letztversterbenden die unbeschränkte Verfügungsbefugnis vorzubehalten. Eine unsachgemäße steuerliche Benachteiligung von Zuwendungen von Todes wegen gegenüber Zuwendungen unter Lebenden ist darin nicht zu sehen (vgl. Hess. FG v. 18. 3. 2004 – 4 K 1260/01, EFG 2004, 1251, Juris Rn. 31). Es steht Stiftern frei, die Stiftung sogleich statt auf den Todesfall zu errichten, ihr bereits zu Lebzeiten durch

Zuwendung unter Lebenden Vermögen zuzuwenden und so in den Genuss der Steuervergünstigung des § 10b EStG zu kommen. Entsprechendes gilt für Zuwendungen etwa an gemeinnützige Vereine.

Der anders lautenden Ansicht des FG Hamburg im Urteil vom 6.4.1994 (I 132/91, EFG 1994, 965, Juris Rn. 19), wonach der Ausschluss der steuerlichen Berücksichtigung derartiger Zuwendungen beim Erblasser gegen den Zweck der Begünstigungsvorschrift verstoße und deswegen im Wege abändernder richterlicher Rechtsfortbildung durch teleologische Anpassung des Gesetzeswortlauts von §§ 10b, 11 EStG die Zuwendung dem Erblasser zugerechnet werden müsse, ist der BFH (v. 23.10.1996 – X R 75/94, BStBl. II 1997, 239, NJW 1997, 887, DStR 1997, 193, ZEV 1997, 83, Juris) zu Recht nicht gefolgt; sie ist ebenso im Schrifttum abgelehnt worden (*Brandt*, a.a.O., § 10b EStG Rn. 16; *Geserich*, a.a.O., § 10b EStG Rn. B434; *Schneider/Krammer*, in: Littmann/Bitz/Pust, § 10b EStG Rn. 82), auch wenn es teilweise als im Ergebnis unbefriedigend empfunden wird, dass der Erblasser steuerlich begünstigt gewesen wäre, „hätte er noch auf dem Sterbebett die Banküberweisungen an die gemeinnützigen Organisationen unterschrieben“ (*Weber-Grellet*, Anmerkung zu BFH v. 23.10.1996, FR 1997, 179).

#### Keine entgegenstehenden Gesichtspunkte

d) Dies gilt umso mehr, als der Gesetzgeber in Kenntnis der Rechtsprechung des BFH zur Nichtberücksichtigung von Vermächtniszugewendungen, weder beim Erben (Urt. v. 22.9.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874, NJW 1994, 1175, DStR 1994, 1906, Juris) noch beim Erblasser (BFH v. 23.10.1996, X R 75/94, a.a.O.), und der grundsätzlich zustimmenden Reaktionen im Schrifttum, kein Anlass zu einer Rechtsänderung gesehen hat. Er hat in den Gesetzesbegründungen weder des Gesetzes zur weiteren Förderung von Stiftungen (BT-Drs. 14/2340 v. 13.12.1999) noch des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements (BT-Drs. 16/5200 v. 3.5.2007) darauf Bezug genommen.

Dieses Ergebnis wird auch nicht durch die Rechtsprechung des BFH zur Versteuerung einer Abfindung beim durch Tod aus einer Gesellschaft ausgeschiedenen Gesellschafter in Frage gestellt. Nach dieser ständigen Rechtsprechung (z.B. BFH v. 15.4.1993 – IV R 66/92, BStBl. II 1994, 227, NJW-RR 1994, 101, DStR 1993, 1362, Juris Rn. 10) ist der Veräußerungsgewinn, der entsteht, wenn in einem Gesellschaftsvertrag die Fortführung der Gesellschaft ohne die Erben vereinbart ist und diese mit mehr als dem Buchwert abgefunden werden, noch dem Erblasser zuzurechnen. Es handelt sich hierbei jedoch um einen anders gelagerten Sachverhalt (so ausdrücklich BFH v. 23. 10. 1996 – X R 75/94, a.a.O.), denn die Entscheidung, den Veräußerungsgewinn dem Erblasser zuzurechnen, beruht auf der Überlegung, dass die Erben zu keiner Zeit Gesellschafter werden konnten und nur den Abfindungsanspruch geerbt haben (BFH v. 15.4.1993 – IV R 66/92, a.a.O.). Hieraus lassen sich keine Schlüsse zur Lösung der hier entscheidungserheblichen Frage ziehen, ob eine Zuwendung der Erblasserin i.S.v. §§ 10b, 11 EStG zuzurechnen ist.

Der Senat vermag eine Bedeutung der Eröffnungsbilanz der Klägerin für die Frage des Abflusszeitpunkts bei der E nicht zu erkennen, da die Fiktion des Entstehungszeitpunkts der Stiftung gemäß § 84 BGB zwar für die Frage ihres Beginns und damit für den Zeitpunkt ihrer Eröffnungsbilanz relevant sein mag, § 84 BGB hat jedoch keine Auswirkung auf den Abflusszeitpunkt bei der Erblasserin (siehe I.3.).

**Anmerkung:**

Wer gemeinnützig spendet oder stiftet, erhält Steuervergünstigungen (Sonderausgabenabzug). Dies gilt allerdings nur, wenn die Zuwendung noch zu den eigenen Lebzeiten erfolgt. Zuwendungen von Todes wegen (Vermächtnisse, Erbeinsetzungen) belasten wirtschaftlich nicht den, der über die Zuwendung entscheidet, sondern die Erben (bei Vermächtnissen) bzw. diejenigen, die sonst Erben geworden wären (bei Erbeinsetzungen).

Diese von der Zuwendung von Todes wegen Benachteiligten haben jedoch keine entsprechende Steuervergünstigung, wie sie bei lebzeitigen Spenden eintreten würde, weil für sie die Zuwendung nicht freiwillig ist: Sie müssen den letzten Willen des Erblassers erfüllen, der begünstigte gemeinnützige Verein o.ä. hat einen Rechtsanspruch. Freiwilligkeit ist aber eine begriffliche Voraussetzung für eine Zuwendung im Sinne des Steuerrechts (weswegen z.B. auch strafgerichtlich angeordnete „Bußgelder“ zugunsten gemeinnütziger Organisationen den Täter nicht zum Sonderausgabenabzug berechtigen, hierfür Spendenquittungen nicht ausgestellt werden dürfen).

Wer sich also bis zu seinem letzten Atemzug die Verfügungsgewalt über sein Geld vorbehalten will, insbesondere die Möglichkeit, es doch noch selbst zu verbrauchen, der muss in Kauf nehmen, dass er damit die steuerlichen Vorteile „verschenkt“, was umso mehr ins Gewicht fällt, je höher der persönliche Steuersatz des Spenders ist (Steuerprogression, bis zu knapp unter 45%) und je weniger die steuerliche Obergrenze für Zuwendungen (20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des Spenders) bisher durch andere Spenden ausgeschöpft ist.

Als Merksatz in den Worten von Weber-Grellet, Vors. Richter am BFH: Ein Erblasser ist nur steuerlich begünstigt, wenn er spätestens auf dem Sterbebett die Banküberweisungen an die gemeinnützigen Organisationen unterschreibt.

*Bernhard Weinschütz, RiLG, Hamburg*

**Steuerberechnung bei Auflösung einer Familienstiftung**

ErbStG § 15 Abs. 2 S. 2

**1. Die in § 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG getroffene Regelung beschränkt sich auf die Berechnung der Steuer für den gesamten Erwerb des Anfallberechtigten.**

**2. Bei Auflösung einer von mehreren Stiftern errichteten Stiftung ist bei der Steuerberechnung gemäß § 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG für die Bestimmung der Steuerklasse auf das jeweilige Verhältnis des Anfallberechtigten zu den Stiftern abzustellen.**

*BFH, Urt. v. 30.11.2009 – II R 6/07, BStBl. II 2010, 237, BB 2010, 341, DB 2010, 372, DStRE 2010, 256, GmbHR 5/2010, R 72; DStR 2010, 183, DStR 2010, 217, ZEV 2010, 105*

**Gemeinnützigkeit eines Wettbewerbsvereins**

AO §§ 52 Abs. 1 S. 1, 60 Abs. 1; KStG § 5 Abs. 1 Nr. 9

**Ein Verein zur Bekämpfung unlauteren Wettbewerbs ist nicht gemeinnützig, wenn seine Satzung nicht ausschließt, dass er vornehmlich zur Wahrung der gewerblichen Interessen seiner unternehmerisch tätigen Mitglieder tätig wird.**

*BFH, Urt. v. 6.10.2009 – I R 55/08, DStRE 2010, 127*

**Tätigkeit im Aufsichtsrat einer Volksbank nicht ehrenamtlich**

UStG 1993/1999 §§ 1 Abs. 1, 2, 4 Nr. 26; Richtlinie 77/388/EWG Art. 4

Eine Tätigkeit im Aufsichtsrat einer Volksbank ist nicht ehrenamtlich i.S.d. § 4 Nr. 26 UStG.

*BFH, Urt. v. 20.8.2009 – V R 32/08, DStRE 2009, 1319, NZG 2009, 1278*

**Einbeziehung von Freilosen in die Bemessungsgrundlage der Lotteriesteuer**

RennwLottG § 17 S. 3

**Mit gekauften Losen gewonnene Freilose, die ohne weiteren Einsatz zur erneuten Teilnahme an der Lotterie berechtigten, aber kein Recht auf Rückzahlung des Lospreises gewähren, beeinflussen die Bemessungsgrundlage der Lotteriesteuer nicht.**

*BFH, Urt. v. 19.8.2009 – II R 16/07, BStBl. II 2010, 236, DStRE 2010, 122*

**Zivildienst – Leistungen im Bereich der sozialen Sicherheit**

UStG 1991 §§ 4 Nr. 18, 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a; ZDG § 5a Abs. 2; Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. G

**1. Leistungen, die ein Verein aufgrund eines nach § 5a Abs. 2 ZDG abgeschlossenen Vertrages erbringt und die dazu dienen, dass Zivildienstleistende für amtliche Beschäftigungsstellen im sozialen Bereich tätig sind, können nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG als eng mit der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen steuerfrei sein.**

**2. Derartige Leistungen können auch dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG unterliegen.**

*BFH, Urt. v. 23.7.2009 – V R 93/07, DStRE 2009, 1455*

**Schenkungsteuer bei Vermögensübertragungen auf rechtsfähige Stiftung**

ErbStG §§ 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 Nr. 3, 7 Abs. 1, 20 Abs. 1 S. 1; BewG § 121; AO § 88

**Übernimmt eine (mittelbar) zum Vermögen einer rechtsfähigen Stiftung gehörende GmbH im Zuge einer Kapitalerhöhung bei einer anderen Gesellschaft den neuen Geschäftsanteil zu einer Einlage weit unter Wert, liegen darin keine freigebigen Zuwendungen an die Begünstigten der Stiftung, die der Schenkungsteuer unterliegen.**

*BFH, Urt. v. 9.7.2009 – II R 47/07, DStR 2009, 2590, ZEV 2010, 103 m. Anm. Wachter*

**Mehrwertsteuer: Abzugsfähigkeit von Werbeaktivitäten zugunsten einer politischen Partei – Politische Parteien sind keine Unternehmer**

Richtlinie 77/388/EWG Art 4 Abs. 1, 3

**Tätigkeiten der Außenwerbung der Unterorganisation einer politischen Partei sind nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen.**

*EuGH, Urt. v. 6.10.2009 – C-267/08, IStR 2009, 778*

**Umsatzsteuerpflicht von „Zuschüssen“ im Zusammenhang mit der Weitervermietung kommunaler Sportanlagen durch Sportvereine**

UStG §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 9 Satz 1, 10 Abs. 1 S. 2

1. Zahlungen einer Gemeinde an einen Dritten aufgrund eines Geschäftsbesorgungsvertrages zwecks Vermietung der in städtischer Trägerschaft stehenden Sporthallen sowohl zur regelmäßigen als auch einmaligen Ausübung von Vereins- und Betriebssport sowie zur gewerblichen und nicht gewerblichen Nutzung zu sportlichen Zwecken, stellen keinen nicht steuerbaren Zuschuss dar, sondern ein Entgelt, das der Leistungsempfänger aufwendet, um die Gegenleistung zu erhalten.

2. Ein nicht steuerbarer (echter) Zuschuss wäre nur anzunehmen, wenn eine Zahlung unabhängig von einer bestimmten Leistung entweder auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung oder im allgemeinen Interesse geleistet wird.

*Niedersächsisches FG, Urt. v. 20.10.2009 – 5 K 292/04, StE 2010, 5, Az. BFH: V R 54/09*

### **Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG 2005 für Integrationsprojekte i. S. des § 132 SGB IX**

UStG §§ 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1, 12 Abs. 2 Nr. 8a, 13a Abs. 1 Nr. 1; AO §§ 14, 64 Abs. 1, 65, 68 Nr. 3c; SGB IX § 132; GG Art. 3 Abs. 1, 12 Abs. 1, 20 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3

Bei der Prüfung der Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit in ihrer Gesamtrichtung noch ein Zweckbetrieb ist, muss bei gemeinnützigen Projekten zur Integration Schwerbehinderter auf den Umfang der Beteiligung von schwerbehinderten Menschen abgestellt werden. Dies gilt im Hinblick auf die Umsatzsteuerermäßigung bei Integrationsprojekten i.S.d. § 132 Abs. 1 SGB IX für die gesamte Wertschöpfungskette.

*FG Baden-Württemberg, Urt. v. 19.10.2009 – 9 K 411/06, StE 2010, 71, Az. BFH: V R 59/09*

### **Betreuer i. S.d. § 1896 BGB – Aufwandsentschädigungen für 42 Betreuungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einkommensteuerbar – Keine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12, § 3 Nr. 26 EStG**

EStG §§ 3 Nr. 12 S. 1, 2, § 3 Nr. 26, 15 Abs. 2 S. 1; AO § 173 Abs. 1 Nr. 1; BGB §§ 1835a, 1896, 1908i

**Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Betreuung i.S.d. § 1896 BGB sind einkommensteuerbar und -pflichtig.**

*FG Baden-Württemberg, Urt. v. 24.9.2009 – 3 K 1350/08, EFG 2010, 120, Az. BFH: X R 51/09*

### **Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts**

ErbStG § 7 Abs 1 Nr. 8 S. 1

Gründet eine nicht gemeinnützige Stiftung eine neue Stiftung mit weitgehend gleichem Stiftungszweck und überträgt sie einen Teil ihres Stiftungsvermögens auf die neu gegründete Stiftung, liegt ein schenkungsteuerpflichtiger Tatbestand nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 S. 1 ErbStG vor. Eine einschränkende Auslegung von § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG kommt nicht in Betracht.

*FG Münster, Urt. v. 4.6.2009 – 3 K 5275/06 Erb, EFG 2010, 65, Az. des BFH: II R 45/09*

### **Steuerbegünstigung beim Betrieb eines Museumshops**

AO §§ 14, 57, 58 Nr. 1, 58 Nr. 2, 65, 68 Nr. 7; UStG § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst.a

Umsätze eines als gemeinnützig anerkannten Museums-Fördervereins aus dem Verkauf von zugekauften Gegenständen mit künstlerischem Bezug (z.B. Künstlertassen und -tücher, Schmuck, Postkarten, Leuchten, Bilderrahmen, Schreibutensilien, Feuerzeuge) unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz.

*FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 29.1.2009 – 6 K 1351/06*

### **Subjektbezogenheit und Ausschließlichkeit der Gemeinnützigkeit**

VermG § 4 Abs. 2 S. 1

Der redliche Erwerb eines Vermögenswertes durch eine gemeinnützige Stiftung führt nur dann zum Ausschluss des Rückübertragungsanspruchs gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 VermG, wenn die Stiftung nach ihren Zwecken ausschließlich gemeinnützig tätig ist.

*BVerwG, Urt. v. 30.9.2009 – 8 C 13/08, NVwZ-RR 2010, 88*

## Verwaltungsanweisungen

### **Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Erdbeben-Katastrophe im Januar 2010 in Haiti**

*BMF, Schreiben v. 4.2.2010 – IV C 4 – S 2223/07/0015, DOK 2010/0065323, BStBl. I 2010, 179.*

Durch das Erdbeben in Haiti sind beträchtliche Schäden entstanden. Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden die zur Unterstützung der Opfer getroffenen Verwaltungsregelungen in diesem Schreiben zusammengefasst. Sie gelten vom 12.1.2010 bis zum 31.7.2010.

### **I. Steuerliche Behandlung von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen**

#### **1. Zuwendung als Sponsoring-Maßnahme**

Die Aufwendungen des Unternehmers sind nach den im BMF-Schreiben vom 18.2.1998, IV B 2 - S 2144 - 40/98; IV B 7 - S 0183 - 62/98 (BStBl. I 1998, 212, DStR 1998, 454) dargestellten Grundsätzen zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Aufwendungen des sponsernden Unternehmers sind danach Betriebsausgaben, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt. Diese wirtschaftlichen Vorteile sind u. a. dadurch erreichbar, dass der

Sponsor öffentlichkeitswirksam (z. B. durch Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk, Fernsehen usw.) auf seine Leistungen aufmerksam macht.

## 2. Zuwendungen an Geschäftspartner

Wendet der Unternehmer seinen erdbebengeschädigten Geschäftspartnern zum Zwecke der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen unentgeltlich Leistungen aus seinem Betriebsvermögen zu, sind die Aufwendungen in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist insoweit aus Billigkeitsgründen nicht anzuwenden.

## 3. Sonstige Zuwendungen

Erfüllt die Zuwendung des Unternehmers unter diesen Gesichtspunkten nicht die Voraussetzungen für den Betriebsausgabenabzug, so ist aus allgemeinen Billigkeitserwägungen wie bereits nach Tz. 2a des BMF-Schreibens vom 15.3.1990, IV A 7 - S 0336 - 21/90 (BStBl. I 1990, 122) die Zuwendung von Wirtschaftsgütern oder sonstigen betrieblichen Nutzungen und Leistungen (nicht hingegen Geld) des Unternehmers aus einem inländischen Betriebsvermögen an erdbebengeschädigte Unternehmen als Betriebsausgabe zu behandeln, die ohne Rücksicht auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG abgezogen werden darf.

## II. Lohnsteuer

Aus Billigkeits- und Vereinfachungsgründen gilt Folgendes:

### 1. Unterstützung an Arbeitnehmer

Beihilfen und Unterstützungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer können nach R 3.11 LStR 2008 steuerfrei sein. R 3.11 Abs. 2 LStR 2008 ist auf Unterstützungen, die vom Erdbeben betroffene Arbeitnehmer von ihrem Arbeitgeber erhalten, mit folgender Maßgabe anzuwenden:

- Die in R 3.11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 3 LStR 2008 genannten Voraussetzungen brauchen nicht vorzuliegen,
- die Unterstützungen sind bis zu einem Betrag von 600 EUR je Kalenderjahr steuerfrei. Der 600. EUR übersteigende Betrag gehört nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn unter Berücksichtigung der Einkommens- und Familienverhältnisse des Arbeitnehmers ein besonderer Notfall vorliegt. Im Allgemeinen kann bei den vom Erdbeben betroffenen Arbeitnehmern von einem besonderen Notfall ausgegangen werden.

Auf Unterstützungen, die in Form von sonst steuerpflichtigen Zinsvorteilen (BMF-Schreiben v. 1.10.2008, BStBl. I 2008, 892) oder in Form von Zinszuschüssen gewährt werden, ist die vorstehende Regelung ebenfalls anzuwenden. Zinszuschüsse und Zinsvorteile bei Darlehen, die zur Beseitigung von Schäden durch das Erdbeben aufgenommen worden sind, sind deshalb ebenfalls nach R 3.11 Abs. 2 LStR 2008 steuerfrei, und zwar während der gesamten Laufzeit des Darlehens. Voraussetzung hierfür ist, dass das Darlehen die Schadenshöhe nicht übersteigt. Bei längerfristigen Darlehen sind Zinszuschüsse und Zinsvorteile insgesamt nur bis zu einem Betrag in Höhe des Schadens steuerfrei.

Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 LStDV); dabei ist auch zu dokumentieren, dass der die Leistung empfangende Arbeitnehmer durch das Erdbeben zu Schaden gekommen ist.

### 2. Arbeitslohnspende

Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens

- a) zugunsten einer Beihilfe des Arbeitgebers an vom Erdbeben betroffene Arbeitnehmer des Unternehmens (Nr. 1) oder

- b) zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung i.S.d. § 10b Abs. 1 EStG,

bleiben diese Lohnanteile bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsaufgabe erfüllt und dies dokumentiert.

Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 LStDV). Auf die Aufzeichnung kann verzichtet werden, wenn stattdessen der Arbeitnehmer seinen Verzicht schriftlich erteilt hat und diese Erklärung zum Lohnkonto genommen worden ist.

Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist nicht in der Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG) anzugeben.

Die steuerfrei belassenen Lohnanteile dürfen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nicht als Spende berücksichtigt werden.

Für Zwecke des Kindergeldes handelt es sich bei dem außer Ansatz bleibenden Arbeitslohn eines Kindes weder um einen Verzicht auf Arbeitslohn im Sinne des § 32 Absatz 4 Satz 9 EStG noch um einen Bezug.

## III. Spenden

### Vereinfachter Zuwendungsnachweis

Für alle Sonderkonten, die von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, inländischen öffentlichen Dienststellen oder von den amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege eingerichtet wurden, gilt ohne betragsmäßige Beschränkung der vereinfachte Zuwendungsnachweis. Nach § 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStDV genügt in diesen Fällen als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung (z.B. Kontoauszug) eines Kreditinstitutes oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking. Soweit bis zum 31.1.2010 im Hinblick auf ergangene Verwaltungsanweisungen Zuwendungen nicht auf ein Sonderkonto, sondern auf ein Konto der o.a. Spendempfänger geleistet wurden, gilt auch hier der vereinfachte Zuwendungsnachweis.

Aus Solidarität mit den Opfern des Erdbebens haben auch nicht steuerbegünstigte Spendensammler Spendenkonten eingerichtet und zu Spenden aufgerufen. Diese Zuwendungen sind steuerlich abziehbar, wenn das Spendenkonto als Treuhandkonto geführt wird und die Zuwendungen anschließend entweder an eine gemeinnützige Körperschaft oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle weitergeleitet werden. Zur Erstellung von Zuwendungsbestätigungen muss dem Zuwendungsempfänger auch eine Liste mit den einzelnen Spendern und dem jeweiligen Anteil an der Gesamtsumme übergeben werden. Unter folgenden Voraussetzungen ist auch ein vereinfachter Zuwendungsnachweis möglich: Die gesammelten Spenden werden auf ein Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder eines amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege überwiesen. Die einzelnen Spender erhalten eine Ablichtung der Buchungsbestätigung des Kreditinstitutes sowie eine Liste über alle beteiligten Spender einschließlich der jeweils geleisteten Beträge. Es ist auch möglich, dass statt der Liste eine (Einzel-) Bescheinigung für jeden Spender erstellt wird.

## IV. Spendenaktionen von gemeinnützigen Körperschaften für durch das Erdbeben geschädigte Personen

Einer gemeinnützigen Körperschaft ist es grundsätzlich nicht erlaubt, Mittel für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden, die sie nach ihrer Satzung nicht fördert (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO). Ruft eine gemeinnützige Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine

hier in Betracht kommende Zwecke – wie insbesondere mildtätige Zwecke – verfolgt (z.B. Sportverein, Bildungsverein, Kindergartenverein oder Brauchtumsverein), zu Spenden zur Hilfe für die Opfer des Erdbebens auf und kann sie die Spenden nicht zu Zwecken, die sie nach ihrer Satzung fördert, verwenden, gilt Folgendes: Es ist unschädlich für die Steuerbegünstigung einer Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine z.B. mildtätigen Zwecke fördert oder regional gebunden ist, wenn sie Mittel, die sie im Rahmen einer Sonderaktion für die Hilfe für Opfer des Erdbebens erhalten hat, ohne entsprechende Änderung ihrer Satzung für den angegebenen Zweck verwendet. Hierzu reicht es aus, wenn die Spenden entweder an eine gemeinnützige Körperschaft, die zum Beispiel mildtätige Zwecke verfolgt, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zu diesem Zweck weitergeleitet werden. Die gemeinnützige Einrichtung, die die Spenden gesammelt hat, muss entsprechende Zuwendungsbestätigungen für Spenden, die sie für die Hilfe für Opfer des Erdbebens erhält und verwendet, bescheinigen. Auf die Sonderaktion ist in der Zuwendungsbestätigung hinzuweisen.

#### V. Umsatzsteuer

Das Umsatzsteuerrecht ist in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union insbesondere durch die Vorschriften der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) weitgehend harmonisiert. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die dort getroffenen Regelungen in nationales Recht umzusetzen. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie kennt keine Möglichkeit, die es einem Mitgliedstaat zur Bewältigung von Naturkatastrophen, wenn auch nur zeitlich und sachlich begrenzt, gestatten würde, von den verbindlichen Richtlinienvorschriften abzuweichen.

Sachliche Billigkeitsmaßnahmen bei unentgeltlichen Zuwendungen aus einem Unternehmen nach § 3 Abs. 1b UStG sind daher ebenso wenig möglich wie eine Ausweitung der Steuervergütung nach § 4a UStG.

Dieses Schreiben wird im BStBl. I veröffentlicht.

#### Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG – Auslegung des BMF-Schreibens vom 14.10.2009 – IV C 4 – S 2121/07/0010, DOK 2009/0680374

*BMF, Schreiben v. 28.12.2009 – IV C 4 – S 2121/07/0010, DOK 2009/0870879*

Nach dem BMF-Schreiben vom 14.10.2009 – IV C 4 – S 2121/07/0010 (DStR 2009, 2254) können Vereine, die ihren Vorständen bis zu diesem Datum trotz einer entgegenstehenden Satzung eine Vergütung gezahlt haben, negative steuerliche

Konsequenzen durch eine Änderung ihrer Satzung abwenden. Voraussetzung ist, dass die Satzung bis zum 31.12.2010 geändert wird.

Offen geblieben ist damit, welche steuerlichen Konsequenzen eine nach dem 14.10.2009 vorgenommene satzungswidrige Zahlung einer Vorstandvergütung für einen gemeinnützigen Verein hat, der seine Satzung bis zum 31.12.2010 ändert.

Im Sinne der gemeinnützigen Vereine haben die Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder entschieden, dass die Regelungen des genannten BMF-Schreibens auf Zahlungen, die ein Verein zwischen dem 14.10.2009 und dem 31.12.2010 an seine Vorstände leistet, entsprechend anzuwenden sind.

Damit kann ein gemeinnütziger Verein seinen Vorständen trotz entgegenstehender Satzung auch über den 14.10.2009 hinaus bis zum 31.12.2010 eine angemessene Tätigkeitsvergütung zahlen, ohne aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht Nachteile befürchten zu müssen, wenn er bis spätestens 31.12.2010 seine Satzung entsprechend ändert und die weiteren in § 55 AO genannten Voraussetzungen vorliegen.

#### Steuerbarkeit von Transferzahlungen an ausländische Fußballvereine

*BMF, Schreiben v. 7.1.2010 – IV C 3 – S 2411/07/10013, DOK 2010/008172*

Nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung des oben genannten BFH-Urteils Folgendes:

Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 27.5.2009, I R 86/07 (DStRE 2009, 983), wonach Einnahmen eines ausländischen Sportvereins aus einer Transfervereinbarung mit einem inländischen Verein in der Form der sog. Spielerleihe keine – die beschränkte Steuerpflicht auslösenden – Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung durch die zeitlich begrenzte Überlassung eines Rechts i.S. der §§ 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG seien, ist im Hinblick auf eine mögliche gesetzliche Neuregelung – die evtl. auch die Vergangenheit mit einbezieht – bis auf weiteres über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht allgemein anzuwenden.

Es erscheint nicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber an die Stelle der formalen Sichtweise des BFH die wirtschaftliche Wertung der Spielerleihe und des Spielertransfers als Rechteüberlassung bzw. Rechteveräußerung setzt.

In vergleichbaren Fällen kann im Hinblick auf eine mögliche gesetzliche Neuregelung, die evtl. auch die Vergangenheit einbeziehen kann, das Verfahren auf Antrag ruhen.

Dieses Schreiben wird im BStBl. I veröffentlicht.

## Rezensionen

### Die Stiftung – ein Paradox? – Zur Legitimität von Stiftungen in einer politischen Ordnung.

Von Rupert Graf Strachwitz. Stuttgart, Lucius & Lucius 2010. 237 S., 48,- EUR ISBN 978-3-8282-0501-7.

Rupert Graf Strachwitz, von Hause aus Politologe, ist dem Stiftungssektor seit 30 Jahren verbunden. Er ist in der praktischen Stiftungsberatung erfolgreich tätig, darüber hinaus widmet er sich mit wissenschaftlicher Akribie und großer Leidenschaft für seinen Forschungsgegenstand den Ewigkeitsfragen des Stiftungswesens. Dabei versteht er es, außergewöhnlich allgemeinverständlich neben den soziologischen Grundlagen historische und philosophische Gedanken fruchtbar zu machen und auch die Nachbardisziplinen Wirtschafts- und Rechtswissenschaften nachhaltig zu beleben. Eine umfassende Zwischenbilanz dieser Überlegungen zieht Graf Strachwitz in seiner aktuellen Monographie zur Legitimität von Stiftungen.

Die Untersuchung setzt sich zum Ziel zu klären, „ob und inwieweit die Stiftung in einer politischen Ordnung legitim ist“ und will damit zugleich einen „Beitrag zu dem Problem des Verhältnisses zwischen Zivilgesellschaft und Staat leisten“ (S. 4). „Welche Legitimität haben Stiftungen heute?“, fragt Graf Strachwitz, nachdem die Aufklärung die Jahrhunderte lang bestehende Tradition der Stiftung für unvernünftig erklärt hatte. Der Autor will die Frage nicht abstrakt, sondern auf der Grundlage der ideengeschichtlichen Entwicklung seit 1750 klären. Er erkennt drei Phasen der Fundamentalkritik am Stiftungswesen, von denen die ersten beiden eine staatstheoretische, die aktuelle Phase eine demokratiethoretische Argumentation aufwies. Paradox ist das Stiftungswesen nach der Beobachtung der geschichtlichen Entwicklung für Graf Strachwitz in zweierlei Hinsicht: Auch wenn oder gerade wenn in der öffentlichen Diskussion gute Argumente für die Abschaffung der Stiftungsform vorherrschten, wurde ihr Überleben als legitime Ausdrucksform gesichert, getreu dem auf Stiftungen bezogenen Zitat Waldemar Nielsens „Like the giraffe, they could not possibly exist, but they do“ (S. 12). Dies könnte man als äußeres Paradox bezeichnen. Als inneres Paradox lässt sich die Funktion der Stiftung beschreiben, ausgehend von der einmaligen Willensbekundung des Stifters auf eine lange Zeit gerichtet nachhaltig zu wirken, bedarf dies doch an sich einer Anpassungsfähigkeit an geänderte Entwicklungen (S. 13).

Die Frage, die Graf Strachwitz damit erneut und grundsätzlich zur Diskussion stellt, hat eine erhebliche Bedeutung für das Selbstverständnis nicht nur der deutschen Stiftungen. In der Tat fragt es sich, ob Stiftungen in der bisherigen Ausgestaltung als Innovatoren in der Gesellschaft (vgl. auch Brockhoff, Non Profit Law Yearbook 2007, S. 21 ff.) oder als Exponenten eines „strukturellen Konservatismus“ zu begreifen sind (S. 13). Die Stifter Bill und Melinda Gates und der Zustifter Warren Buffett haben diese Frage zugunsten der ersten Alternative beantwortet und als Lösung die Form der Verbrauchsstiftung gefunden, deren Vermögen 50 Jahre nach dem Tod der Stifter verbraucht sein soll; die Zustiftung von Buffet nach 10 Jahren ([www.gatesfoundation.org/about](http://www.gatesfoundation.org/about)). Andere versuchen den Stiftungsorganen eine eigene Entscheidungsautonomie zukommen zu lassen, soweit dies noch als Ausfluss des Stifterwillens gewertet werden könne (Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006). Spannend also, welche Lösung Graf Strachwitz für das Dilemma findet.

Auf gut 150 Seiten zeichnet der Autor die ideengeschichtliche Einordnung der Stiftungen von 1750 bis heute nach. Stiftungsspezifisch ist für Graf Strachwitz, damit auf dem Boden der herrschenden Ansicht auch in der Rechtswissenschaft stehend, dass die Stiftung im Gegensatz zu Assoziationen mit ihrem korporativen Willensbildungsprozess „an den bei der Gründung niedergelegten Willen des Gründers oder der Gründer für die Dauer ihres Bestehens gebunden bleibt“ (S. 32). Ausgehend von den drei Funktionen der Stiftung als Geschenk an die Allgemeinheit, Denkmal für den Stifter und Instrument der Nachhaltigkeit (S. 39) erinnert der Autor daran, dass Stiftungen bereits in vorchristlicher Zeit bestanden und damit einem tiefgehenden menschlichen Bedürfnis entsprechen (vgl. auch Weitemeyer, Non Profit Law Yearbook 2007, S. 45 ff.), obschon (nicht nur die christliche) Religion das Stiftungswesen über Jahrhunderte hinweg entscheidend beeinflusst hat. Ausgehend von der Kritik Turgots an Stiftungen zeigt Graf Strachwitz, wie das nachrevolutionäre französische Staatsmodell neben dem Staat stehende Vereinigungen mit Misstrauen begegnete (S. 63). Die Diskussion des Stiftungsgedankens bei Kant zeigt hingegen die vorherrschende Ansicht in Deutschland, dass Stiftungen dem souveränen gesetzlich begründeten Willen des Staates unterzuordnen seien, quasi als Teil des sonst unvereinigten und damit schutzlosen Volkswillens (S. 70). Besonders dem Einfluss Hegels schreibt Graf Strachwitz jedoch die bis in das 20. Jahrhundert reichende Überzeugung in Deutschland zu, „Stiftungen seien zwar zu tolerieren, bedürfen aber einer staatlichen Aufsicht“ (S. 87 ff.). Nach Hegels organischer Staatsauffassung hätten Stiftungen ihren legitimen Platz als Ausdruck des Individualwillens unter der Prämisse, dass sie sich in das Gesamtgebilde Staat einfügten (S. 99). Ausgehend von der Rezeptionsgeschichte dieses Gedankens zeichnet der Autor die Entwicklungen des Stiftungswesens in Deutschland immer auch im Vergleich zu anderen Staaten bis in die Gegenwart nach und liefert eine Fülle von interessanten Einsichten, Hintergrundinformationen und Analysen.

In den beiden letzten Kapiteln zeichnet Graf Strachwitz die jüngste Entwicklung in Deutschland nach dem Zweiten Weltkrieg nach, die zum Verschwinden des Obrigkeitsstaats und zur Entstehung einer Bürgergesellschaft geführt hat. Elf Gründe für die Notwendigkeit von Stiftungen macht er in der aktuellen Diskussion aus: Substitution, Komplementarität, Pluralismus, Umverteilung, Bewahrung von Traditionen und Kultur, Innovation, Nachhaltigkeit, Effizienz, Effektivität, Überwindung struktureller Grenzen und Betreuung von nicht mehrheitsfähigen Ansätzen, Projekten und Themen (S. 204 ff.). Während der Autor einigen dieser Begründungen kritisch gegenübersteht, versucht er eine tiefgehende Verankerung der Stiftungen in der Gesellschaft zu propagieren. Stiftungen seien mit ihrer starken vertikalen Bindung über einen längeren Zeitraum hinweg Garanten der Sicherheit, der Verstetigung und der Nachhaltigkeit. Um geänderten tatsächlichen Umständen gleichwohl Rechnung tragen zu können, sei gleichzeitig eine starke horizontale Verankerung der Stiftungen in der sie umgebenden Lebenswirklichkeit und in der Bürgergesellschaft erforderlich, der sich Stiftungen nicht nur öffnen, sondern die sie auch vorantreiben sollen. Dies erfordere auch, dass Stiftungen transparenter werden.

Dem Werk ist eine breite Leserschaft und eine nachhaltige Belebung der Diskussion in der Gesellschaft über die Funktion von Stiftungen zu wünschen.

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Hamburg

## Gründen und Stiften – Festschrift zum 70. Geburtstag des Jenaer Gründungsdekans und Stiftungsrechtlers Olaf Werner.

Hrsg. von Ingo Saenger, Walter Bayer, Elisabeth Koch und Torsten Körber. Baden Baden, Nomos-Verlag 2009, Kart. 756 S., 138,- EUR, ISBN: 978-3-8329-4290-8.

Zum 70. Geburtstag ist zu Ehren von Prof. Dr. Olaf Werner, Direktor des Abbe-Instituts für Stiftungswesen an der Friedrich-Schiller-Universität in Jena, eine Festschrift erschienen. Das Werk umfasst insgesamt 50 Beiträge, die sich mit den wissenschaftlichen Schwerpunkten des Jubilars beschäftigen; die Hälfte der Beiträge entstammt dem Vereins- und Stiftungsrecht.

Die ersten drei Beiträge von *Andrick* („Das Öffentliche Recht – Garant eines leistungsfähigen Stiftungswesens“), *Nissel* („Stiftungsrechtliche Gesetzgebung – Spiegelbild des Stiftungswesens?“) und *Eichenhofer* („Ehrenamt im Recht“) leiten den Abschnitt zum Vereins- und Stiftungsrecht ein und behandeln im Kapitel „Grundlagen“ verschiedene Themen unter rechtshistorischen und rechtsphilosophischen Aspekten.

Im 2. Kapitel „Stiftungsgründung“ beschäftigt sich *Otte* („Eine oktroyierte Stiftungssatzung – oder: Ist die Stiftungsaufsicht bei den Verwaltungsbehörden gut aufgehoben?“) mit einem unveröffentlichten Urteil des OVG Münster aus dem Jahr 1997 sowie mit der Rolle und den Aufgaben der Stiftungsaufsicht am Beispiel Nordrhein-Westfalen. Er kommt zu dem Schluss, dass solche Verfahren besser vor Gerichte der ordentlichen bzw. freiwilligen Gerichtsbarkeit passen, da sich diese auch mit den anderen juristischen Personen befassen. Im nächsten Beitrag behandelt *Hüttemann* das Thema „Stiftungsgeschäft und Vermögensausstattung“ und diskutiert ausführlich insbesondere die Frage, ob eine (verbindliche) Vermögenszusage i.S.v. § 81 Abs. 1 Satz 2 BGB ein „konstitutives Element des Stiftungsgeschäfts“ darstellt, wobei er dies im Ergebnis ablehnt. Es soll ausreichen, wenn durch eine Erklärung des Stifters deutlich würde, mit welchen Drittzweckwendungen der Stiftungszweck verwirklicht werden soll. Anschließend befasst sich *Hüttemann* mit der Frage nach der Rechtsnatur einer Vermögensausstattung durch den Stifter. Im letzten Beitrag dieses Kapitels stellt *Jakob* („Stifterrechte zwischen Privatautonomie und Trennungsprinzip. Möglichkeiten und Konsequenzen der Einflussnahme des Stifters auf seine Stiftung unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen des schweizerischen, österreichischen und liechtensteinischen Rechts“) die Möglichkeiten eines Stifters dar, auf die bestehende Stiftung und insbesondere den Stiftungszweck Einfluss zu nehmen.

Das 3. Kapitel firmiert unter der Überschrift „Stiftungsstrukturen“. *Rawert* („Die juristische Person des Privatrechts als Stiftungsvorstand“) stellt dar, dass auch eine juristische Person des Privatrechts Vorstand einer Stiftung sein kann und arbeitet umfangreich die mit dieser Thematik verbundenen Probleme heraus. Darauf liefert *Muscheler* („Die Verbrauchsstiftung“) einen Beitrag zu der immer wieder aktuellen Diskussion nach der Zulässigkeit von Verbrauchsstiftungen und begründet ausführlich, warum er diese für unzulässig hält. Seine These hat auf dem 4. Stiftungsrechtstag der Universität Bochum bereits zu intensiven Diskussionen geführt. Nach *Neuhoffs* Beitrag („Die operative Stiftung und ihr Vermögen“) beschäftigt sich *Saenger* („Stiftungskörperschaften – Anspruch und Wirklichkeit“) mit den verschiedenen denkbaren Stiftungsformen und bewertet diese kritisch unter Bezugnahme auf das Namensrecht. Gefolgt wird dies von dem Beitrag von *Hügel* („Der gestiftete Verein“), in welchem dieser sich mit den besonderen Fragen zum „Familienverein“ als Alternative zur Familienstiftung beschäftigt. Das

Kapitel schließt mit dem Beitrag von *Burgard* („Firmenrechtliche Fragen bei Verein und Stiftung“), der sich den Vereinen und Stiftungen widmet, die ein Handelsgewerbe betreiben.

Das 4. Kapitel thematisiert den Bereich „Beendigung und Zusammenlegung“. Dort behandelt *Oetker* das Thema „Zusammenführung von Stiftungen und Gesamtrechtsnachfolge – eine Herausforderung an Gesetzgeber und Rechtswissenschaft“ im Spannungsfeld von Bundes- und Landesstiftungsrecht, wobei er insbesondere auch auf das noch junge Thüringer Stiftungsgesetz eingeht, an welchem der Jubilar aktiv mitgearbeitet hat. *Hirte* greift das Thema „Stiftung und Insolvenz“ auf und bietet einen gelungenen Überblick über viele grundlegende Aspekte dieses Themas.

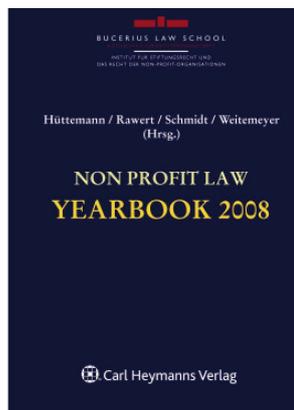
Das 5. Kapitel ist dem Bereich „Internationales Privatrecht, Rechtsvergleichung und Europarecht“ gewidmet. *Spickhoff* eröffnet dieses Kapitel mit seinem Beitrag „Zum Internationalen Privatrecht der Stiftungen“, gefolgt von einem thematisch eng verwandten Beitrag von *Leible* („Die Stiftung im Internationalen Privatrecht“), wobei jeweils die Probleme und die aktuelle Diskussion zu Stiftungen im Internationalen Privatrecht dargestellt werden. *Vieweg* schließt daran mit seinem Beitrag „Zur Europäisierung des Vereins- und Verbandsrechts“ an und diskutiert neben der derzeit nicht weiter verfolgten Initiative zum Europäischen Verein Fragen zur Verbandsautonomie. Danach beschäftigt sich *Weitemeyer* ausführlich mit dem Thema „Die Zukunft des Stiftungsrechts in Europa“, wobei sie zunächst detailliert die Problemfelder, mit denen grenzüberschreitend tätige Stiftungen immer wieder befasst sind, herausstellt und im Anschluss hieran fragt, ob die von der EU-Kommission angedachte Europäische Stiftung hierzu eine Lösung bieten kann. Schließlich folgen zwei Beiträge von *Kirca* und *Aydin* („Stiftungsvermögen und diesbezügliche Rechtsgeschäfte unter der Geltung des neuen türkischen Stiftungsgesetzes von 20.02.2008“) sowie *Kilian* („Die österreichischen Arbeitsstiftungen“), die einen spannenden Blick über die Grenzen hinweg ermöglichen.

Das 6. Kapitel ergänzt das Werk um zwei Beiträge zu dem Bereich „Kirchliche Stiftungen“ (*Mummenhoff* zu „Zustiftungen zu katholischen Sammelstiftungen“ und *Joussen* zu „Vertragsänderungen und die Beteiligung der Mitarbeitervertretung in Stiftungen unter Geltung des kirchlichen Arbeitsrechts“), und mit dem siebten Kapitel „Theologie und Geschichte“ endet der stiftungsrechtliche Abschnitt mit zwei Beiträgen von *Dölken* („Sub specie aeternitatis ... Der Ewigkeitscharakter von Stiftungen“) und *Graf Strachwitz* („Die Legitimitätskrise des Stiftungswesens im 18. Jahrhundert“), der damit die im Rahmen seiner Monographie „Die Stiftung – ein Paradox?“, 2010, (vgl. die Rezension von *Weitemeyer* in npOR 2010, S. 29 [in diesem Heft]) erforschten ideengeschichtlichen Wurzeln des Stiftungswesens einer breiteren juristischen Fachöffentlichkeit darlegt.

Die Festschrift für *Olaf Werner* ist im Bereich der vereins- und stiftungsrechtlichen Beiträge sehr facettenreich und vielschichtig zusammengestellt. Nahezu alle Bereiche und Stadien insbesondere von Stiftungen werden behandelt, so dass ein rundes Bild des Vereins- und Stiftungsrechts – von der Vergangenheit über die Gegenwart bis in die Zukunft – vorliegt. Zahlreiche bekannte Stiftungsrechtler und Weggefährten haben fachlich hochwertige und gewinnbringende Beiträge zusammengetragen. Ein Werk, das in keiner stiftungsrechtlich ausgerichteten Bibliothek fehlen sollte.

Marcus Bauckmann, Paderborn

## 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)

*Michael Fehling, Grenzverwischung zwischen privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Stiftungen mit Beteiligung der öffentlichen Hand, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 129-151*

Die öffentliche Hand bedient sich zur Verfolgung öffentlicher Zwecke gern – unter Berufung auf ihre Rechtsformwahlfreiheit – der Stiftung des Privatrechts. Neben Befürwortern gibt es zahlreiche Kritiker, die vor allem die Unvereinbarkeit der Stiftungsautonomie mit dem verfassungsrechtlichen Erfordernis einer demokratischen Legitimation ins Feld führen. *Fehling* nimmt sich dieser Kritik an und zeigt in seinem Beitrag, dass unter Beachtung neuerer staats- und verwaltungsrechtlicher Dogmatik eine weitaus differenziertere Sichtweise geboten ist. Dazu legt er in einem ersten Teil die theoretischen Grundlagen, wobei deren Nukleus die Problemlösungskapazität rechtlicher Instrumente ist. Durch den Zugriff auf die Problemlösungskapazität wendet sich der Blick *Fehlings* von der Schrankenfunktion einer Norm hin zu ihrem Gestaltungskorridor, den sie innerhalb ihrer Schranken eröffnet. Auf dieser gedanklichen Basis agieren öffentliches und privates Recht als wechselseitige Auffangnormen. Dieser These folgend, misst *Fehling* dem privaten Stiftungsrecht eine Auffangfunktion immer dann zu, wenn dieses aufgrund seiner spezifischen Leistungsfähigkeit zur Erreichung bestimmter legitimer Ziele besser geeignet ist als das öffentlich-rechtliche Stiftungsrecht. Die Effizienz als tragendes Prinzip bemüht *Fehling* anschließend, um generell die Formenwahlfreiheit der öffentlichen Hand zu rechtfertigen, ihr dabei aber zugleich auch Bindungen aufzuerlegen („instrumental choice“). Im nächsten Schritt konkretisiert *Fehling* das Merkmal der Leistungsfähigkeit unter Berücksichtigung des Problemlösungspotentials des privaten und öffentlich-rechtlichen Stiftungsrechts. Dabei hebt er hervor, dass neben dem Gestaltungsspielraum des jeweiligen Normenregimes auch das allgemeine Vertrauen in die jeweilige Stiftungsform herausragende Bedeutung hat. An der Grundrechtsbindung und Grundrechtsverpflichtung einer Stiftung in Public Privat Partnership exemplifiziert er die enge Interdependenz der verschiedenen Vor- und Nachteile der beiden Normenregime. Der Kernkritik fehlender demokratischer Legitimation setzt *Fehling* das Modell eines spezifischen Legitimationsmixes entgegen, der durch die

jeweilige konkrete Stiftungsaufgabe determiniert werde. Eine Verdünnung demokratischer Legitimation sei danach z.B. umso eher gerechtfertigt, je weiter sich die Stiftungsaktivitäten von der klassischen Hoheitsverwaltung entfernten. Defizite bei der sachlich-inhaltlichen Legitimation könnten durch Organisations- und Verfahrensregeln ausgeglichen werden, um das notwendige Legitimationsniveau herzustellen. Zu geeigneten Organisations- und Verfahrensregeln zählt *Fehling* etwa eine hinreichende Konkretisierung des Stiftungszwecks, um der stiftungszivilrechtlichen Autonomie der Stiftungsorgane materielle Grenzen zu setzen. Dem anschließend erörterten Budgetrecht des Parlaments attestiert *Fehling* hingegen eine wesentlich stärkere Beschränkung der Formenwahlfreiheit der öffentlichen Hand. Am Ende dieses Abschnitts geht *Fehling* der Frage nach, ob die zuvor erörterte Notwendigkeit demokratischer Legitimation bei Beteiligung Privater entfällt. Im zweiten Teil seines Beitrags dekliniert *Fehling* seine erarbeiteten Thesen an den Beispielen (1) Errichtung einer privaten Stiftung durch die öffentliche Hand mit und ohne Beteiligung eines Privaten, (2) Beteiligung eines Privaten an einer Stiftung öffentlichen Rechts und (3) Umwandlung privatrechtlicher Stiftungen in öffentlich-rechtliche Stiftungen und umgekehrt durch.

*Susanne Kalss/Johannes Zollner, Das Kontrolldilemma der gemeinnützigen österreichischen Privatstiftung, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 153-174*

*Kalss* und *Zollner* stellen an den Beginn ihres Beitrags einen Überblick über das österreichische Stiftungsrecht. Dabei benennen sie die grundlegenden konzeptionellen und regelungstechnischen Unterschiede zwischen den Privatstiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz (PStG) einerseits und den Bundes- und Landesstiftungen nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz (BStFG) und den ergänzenden Landesstiftungs- und Fondsgesetzen (LStFG) andererseits. Ausführlicher gehen *Kalss* und *Zollner* auf die geringere Regelungsdichte bei der Privatstiftung einschließlich des Verzichts auf eine behördliche Kontrolle, die zulässige Mittelverwendung und die laufenden Kosten ein, die gerade bei der Privatstiftung durch die zwingende Stiftungsprüfung sowie den zwingend dreigliedrigen Vorstand in die Höhe getrieben werden. Das anschließende Kapitel ist der Darstellung des gesetzlichen Kontrollkonzepts der Privatstiftung gewidmet. Nach einer kurzen Skizze über das stiftungsspezifische Kontrolldefizit gehen *Kalss* und *Zollner* auf die gerichtliche und behördliche Kontrolle ein und benennen die wenigen Situationen, in denen eine gerichtliche Kontrolle/Mitwirkung durch das Firmenbuchgericht erfolgt. Den Anmerkungen über die eingeschränkte Transparenz als Mittel präventiver Kontrolle schließen sich Ausführungen zur Kontrolle der Stiftung durch ihre Organe an. Erläutert werden der zwingende Stiftungsvorstand mit dem gesetzlich verankerten Sechs-Augen-Prinzip, der obligatorische Stiftungsprüfer, der Aufsichtsrat als regelmäßig fakultatives Organ, der Sonderprüfer sowie die gesetzlichen Inhabilitätsregeln, die die interne Kontrolle absichern sollen. Aus deutscher Sicht bemerkenswert ist dabei vor allem das Verbot, den Stifter oder dessen nahe Angehörige zum Vorstand zu bestellen. Im nachfolgenden Abschnitt stellen *Kalss* und *Zollner* die Kontrollmöglichkeiten durch Dritte dar, vor allem durch die Begünstigten. Dabei heben sie die Bedeutung des Informationsanspruchs als Hilfsrecht der Begünstigten für die Wahrnehmung ihrer übrigen Einwirkungsrechte hervor. Im dritten Kapitel ihres Beitrags bewerten *Kalss* und *Zollner* die Ef-

fizienz des gesetzlichen Kontrollsystems, wobei sie zwei Typen gemeinnütziger Privatstiftungen unterscheiden: Für die Privatstiftungen mit einem konkreten Begünstigtenkreis attestieren sie dem Gesetz eine begrenzte Grundsicherung. Dagegen versagt nach ihrer Ansicht das gesetzliche Kontrollkonzept bei der Privatstiftung mit einem unbestimmten Begünstigtenkreis, da eine Kontrolle weder durch die Begünstigten noch in praxi durch einen theoretisch möglichen Aufsichtsrat stattfindet. Im letzten Kapitel zeigen *Kalss* und *Zollner*, welche Gestaltungsoptionen seitens des Stifters bestehen, um auf das zuvor skizzierte Kontrolldilemma zu reagieren. Im Einzelnen erörtern sie die verschiedenen Gestaltungsoptionen, etwa die Erweiterung der Begünstigtenrechte, die Kontrolle durch den Stifter und die Einrichtung zusätzlicher Organe. Da die Errichtung eines Aufsichtsrats wegen der rigiden Inhabilitätsbestimmungen und der Drittelparität für den Stifter weniger interessant erscheint, gehen *Kalss* und *Zollner* dabei ausführlich der Frage nach, ob und wie sonstige Kontrollorgane etabliert werden können, die diesen Restriktionen nicht unterliegen.

*Nils Krause/Matthias Grigoleit, Aus der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2007/2008 in Deutschland, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 175-203*

In bewährter Manier geben *Krause* und *Grigoleit* einen umfassenden Überblick über die Gesetzgebung, die Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, die in den Jahren 2007

und 2008 zum Dritten Sektor ergangen sind. Neben der rein informatorischen Wiedergabe nehmen sie eine erste inhaltliche Bewertung vor.

*Dominique Jakob, Vereins- und Stiftungsrecht 2008 – Länderbericht Schweiz, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 205-210*

Mit dem Länderbericht Schweiz von *Jakob* wird erstmals ein Blick auf die Rechtsentwicklung außerhalb Deutschlands geworfen. Die Berichtsform orientiert sich dabei am Bewährten und gibt Informationen zur Gesetzgebung und Rechtsprechung, die im Berichtszeitraum ergangen ist. Ergänzend ist am Ende eine Auswahl einschlägiger Literatur zum Schweizer Vereins- und Stiftungsrecht aus dem Jahr 2008 aufgeführt.

*Dr. Gregor Roth, Hamburg*

## Veranstungshinweise

### 9. Berliner Abendgespräch der Stiftung „Hilfe zur Selbsthilfe, UP Micro Loans“

**Thema:** 30 Jahre CARE in Deutschland – zivilgesellschaftliches Engagement gestern und heute  
**Referent:** Dr. Anton Markmiller,  
Hauptgeschäftsführer von CARE Deutschland-Luxemburg e.V.  
**Termin:** 11.3.2010, Berlin

### 1. Zürcher Stiftungsrechtstag

**Thema:** Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa  
**Referenten:** Dr. Christoph Degen, Dr. Bernd Ebersold, Dr. Jochen Ettinger, Francois Geinoz, Dr. Harold Grüninger, Prof. Dr. Susanne Kalss, Dr. Manuel Liatowitsch, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr. Georg v. Schnurbein, Dr. Thomas Sprecher, wiss. Ass. Goran Studen, Dr. Nedim Peter Vogt, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer u.a.  
**Termin:** 16.4.2010, Universität Zürich  
**Kontakt:** [www.zentrum-stiftungsrecht.uzh.ch](http://www.zentrum-stiftungsrecht.uzh.ch)

### Workshop mit der Deutschen Bank

**Thema:** Chancen und Risiken für Stiftungen  
**Termin:** 22.4.2010, Bucerius Law School, Hamburg

### 8. Nationales und Internationales Doktoranden-seminar zum Non-Profit-Recht an der Bucerius Law School

**Referenten:** Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Herr Rolf Hunck,  
Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Dieter Reuter  
**Termin:** 18.-19.6.2010, Bucerius Law School, Hamburg

### Workshop mit der Deutschen Bank

**Thema:** Strukturierte Vermögensplanung  
**Termin:** 27.10. 2010, Bucerius Law School, Hamburg

### Jubiläumsveranstaltung 10 Jahre Bucerius Law School, 10 Jahre Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts

**Thema:** Bilanz und Ausblick – Wo steht die Bürgergesellschaft heute?  
**Termin:** 5.-6.11. 2010, Bucerius Law School, Hamburg  
**Kontakt:** [www.hamburger-tage.org](http://www.hamburger-tage.org)

## Veranstungsberichte

### Veranstungsbericht zum 4. Stiftungsrechtstag an der Ruhr-Universität Bochum

Am 22.1.2010 fand der 4. Stiftungsrechtstag der Universität Bochum statt. Die Veranstaltung mit rund 175 Teilnehmern stand unter dem Motto „Stiftungen im Wandel“. Der Dekan der juristischen Fakultät, Professor Dr. *Martin Burgi*, ging in seinem Grußwort auf das jüngste Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom Ende des letzten Jahres zum Thema „Universitäts-Stiftungen“ ein. Im ersten Vortrag widmete sich der Philosoph Professor Dr. *Walter Pfannkuhe* (Universität Kassel) dem Thema „Philosophie des Stiftens und Schenkens“. Der Vortrag behandelte die „Ethik des Stiftens“, wobei die Motivationen von Stiftern anhand der Definitionen von „Ethik“ und „Moral“ beurteilt werden müssten. Stiften sei grundsätzlich ein „moralisch anständiges Tun“, jedoch könne es keine allgemeine Ethik des Stiftens geben, da der Begriff des Stiftens zu weit sei und die Motivationen zu unterschiedlich, wobei insbesondere auch auf nicht gemeinnützige Stiftungen in Luxemburg und Liechtenstein verwiesen wurde. „Stiften“ wurde im Ergebnis als „supererogatorische Handlung“ definiert, wobei die Handlung des Stiftens außerhalb einer moralischer Pflicht liege. Insbesondere wur-

de auch auf die historischen Gründe des Stiftens (z.B. Erkaufen von Seelenheil) verwiesen, so dass die provokante These aufgestellt wurde, dass die Motive und Zwecke von ethischem und moralischem Handeln und der Gemeinnützigkeit nicht deckungsgleich seien.

Im Anschluss referierte Professor Dr. *Bernd Andrick*, der als Gutachter in verschiedene Gesetzgebungsprozesse im Stiftungsbereich auf Landes- und Bundesebene eingebunden war, über die bevorstehende Reform des Stiftungsgesetzes NRW. Nach einer Darstellung der Historie des Stiftungsrechts ging *Andrick* auf die geplante Neufassung des Gesetzes ein, die notwendig wurde, weil das aktuelle Gesetz zum 25.2.2010 außer Kraft getreten ist. Die Überarbeitung ist auf Basis einer breiten Evaluation von Seiten des Landes NRW erfolgt, bei der zahlreiche Einrichtungen und Institutionen miteinbezogen wurden, was allgemein gelobt wurde. *Andrick* stellte die einzelnen Änderungen im NRWStiftG dar, wovon hier die bedeutenderen kurz aufgegriffen werden sollen. In § 2 und den weiteren Regelungen kommt es zu einer sprachlichen Änderung; statt „Stiftungsaufsichtsbehörde“ heißt es nun „Stiftungsbehörde“, wodurch der beratende Charakter der Behörde betont und der Aufsichtscharakter genommen werden soll. Im Hinblick auf die konkurrierende Gesetzgebung wurde kritisch hinterfragt, ob § 2 erforderlich sei, da mit § 80 BGB bereits eine entsprechende bundesrechtliche Regelung vorhanden sei. In diesem Zusammenhang wurde erörtert, ob eine Stiftungsanerkennung i.S.v. § 44 Abs. 1 VwVfG nichtig ist, wenn in Satzung und Stiftungsgeschäft kein Vorstand benannt worden ist und auch keine Benennung vorgenommen wird. Hierzu wurde auf die Rechtsprechung verwiesen, dass durch das Amtsgericht ein Notvorstand einzusetzen sei und die Anerkennung nur rechtswidrig, aber nicht nichtig sei. Es wurde dazu auf die „Aufhebung“ nach § 87 BGB verwiesen. Ebenfalls erörtert wurde das Problem, wenn der Stifter tatsächlich vermögenslos ist, obwohl in der Satzung bzw. im Stiftungsgeschäft die Übertragung großer Vermögenswerte zugesagt wurde. Das BayVerwG habe hier § 48 VwVfG angewendet, was vom Referenten kritisiert wurde; die Aufhebung nach § 87 BGB überlagere als Bundesrecht § 48 VwVfG des Landes. In § 4 betreffend die Grundsätze der Stiftungsverwaltung werden in Abs. 1 die Wörter „dauernde“ (in Bezug auf den Stiftungszweck) und „hilfsweise“ (in Bezug auf den Stifterwillen) eingefügt. *Andrick* hielt dies für eine „sehr gewinnbringende Formulierung“, allerdings würde nun eine Diskrepanz zu Abs. 2 entstehen, der unverändert bleibt. In Abs. 2 sei zudem eine Öffnung für die Verbrauchsstiftung zu erkennen; hierzu wurde auch auf die Ausführungen in der entsprechenden Drucksache 14/10442 (Landtag NRW) auf S. 13 verwiesen, in der die Verbrauchsstiftung grundsätzlich für zulässig erachtet wird. In § 5 Abs. 1 wird eine Frist von einem Monat für die Unterrichtung der Behörde über Satzungsänderungen aufgenommen. Bisher bestand nur eine Unterrichtungspflicht ohne Frist. An dem neu gefassten Abs. 2 Nr. 1 zur Zweckänderung wurde kritisiert, dass es sich um eine Anhäufung unbestimmter Rechtsbegriffe handle. Neu als dritter Änderungsgrund ist die „wesentliche Änderung der Verhältnisse“, was nach Ansicht des Referenten auch im Sinne von §313 BGB zulässig und ein Ausfluss von Treu und Glauben sei. Nach dem neu gefassten Abs. 2 Nr. 2 kann nun die Organisation einer Stiftung geändert werden, allerdings ist der Vorstand dadurch nicht abschaffbar. In § 7 Abs. 1 wird die Frist zur Vorlage der Jahresrechnung von 9 auf 12 Monate verlängert, um der Praxis gerecht zu werden. Abs. 2 bzgl. der Veräußerung von Vermögenswerten wird so geändert, dass eine Anzeigepflicht erst besteht, wenn die Maßnahme 30% des Vermögens übersteigt; der Mindestwert von

100.000 EUR entfällt. In § 12 Abs. 4 wird nun für die Aufnahme einer kirchlichen Stiftung in das Stiftungsverzeichnis zusätzlich das Einvernehmen der kirchlichen Behörde verlangt.

Im nächsten Vortrag gab Frau *Dorothea Növer* von der Bezirksregierung Düsseldorf einen Einblick in die praktische Arbeit der Stiftungsbehörde. Sie führte aus, dass das NRWStiftG 2005 die Rahmenbedingungen für Bürgerschaftliches Engagement verbessert habe. Insbesondere § 5 NRWStiftG bzgl. Zweckänderung, Zusammenschluss und Aufhebung sei in der täglichen Praxis sehr relevant. In Bezug auf den Zusammenschluss von Stiftungen präsentierte sie eine 11-Punkte-Checkliste für den praktischen Ablauf eines Zusammenschlusses.

Der Vortrag von Professor Dr. *Dieter Reuter* behandelte "Die Änderung der Stiftungssatzung". In einem fachlich und didaktisch sehr gelungenen Vortrag skizzierte er die Problemfelder (Satzungsänderung durch die Stiftungsbehörde und durch die Stiftungsorgane) und analysierte diese dann eingehend anhand der gesetzlichen Regelungen und der Rechtsprechung. Er verwies auf das Erfordernis der verfassungskonformen Auslegung des § 87 BGB aufgrund der mittlerweile höchstrichterlich anerkannten Grundrechtssubjektivität von privatrechtlichen Stiftungen. Zudem seien in einzelnen Landesstiftungsgesetzen vorgesehene hoheitliche Satzungsänderungen unterhalb der Zweckänderung mit dem Bundesstiftungsrecht unvereinbar; den Stiftungsorganen stehe dieses Recht jedoch zu.

Im Anschluss an die Mittagspause führte Herr *Reinhard Lorenz*, Kulturdezernent der Stadt Eisenach, seine Gedanken zu dem Thema "Die Stiftung als (mögliche) Rechtsform für (öffentliche) Kultureinrichtungen – Beispiel Eisenach" aus. Hierbei handelte es sich um eine sehr bildhafte und interessante Vorstellung der Möglichkeiten der öffentlichen Hand, durch Stiftungen

auf allen Ebenen die Kulturlandschaft zu stärken, wobei auch die (nicht nur juristischen) Problematiken solcher Vorhaben zur Sprache kamen.

Darauf folgend sprach Richterin am BFH Professor Dr. *Monika Jachmann* zu dem Thema "Zivilgesellschaft und Steuerrecht". Sie stellte eingehend die Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen Zivilgesellschaft, Sozialkapital und Drittem Sektor auf der einen Seite und Steuerrecht bzw. Gemeinnützigkeitsrecht auf der anderen Seite dar.

Als letzter Referent sprach RA Dr. *Martin Feick* zu dem Thema "Die Verbrauchsstiftung im Zivil- und Steuerrecht". *Feick* hält die Verbrauchsstiftung, die nach seiner Einschätzung in der Praxis kaum relevant ist, grundsätzlich für zulässig, allerdings müsse diese nach seiner Ansicht "von gewisser Dauer" sein, also mindestens 10 Jahre oder mehr bestehen. Der Begriff "dauernd" sei nicht mit "ewig" gleichzusetzen. Er verwies zudem darauf, dass das Steuerrecht den "Grundsatz der Vermögenserhaltung" gar nicht kennt. Nicht geklärt sei, ob bei einer Verbrauchsstiftung der Spendenabzug in Höhe von 1 Mio. EUR (nach § 10b Abs. 1 a EStG) möglich ist; die OFD Frankfurt habe dies jedenfalls verneint.<sup>1</sup> Als Gestaltungsalternativen zur Verbrauchsstiftung stellte *Feick* die nicht-rechtsfähige Stiftung sowie die Stiftung-GmbH vor.

Der 4. Stiftungsrechtstag an der Universität Bochum war wieder eine sehr gelungene Veranstaltung mit einer Mixtur aus juristischen und nicht-juristisch geprägten Vorträgen, wobei jeweils angeregte Diskussionen entstanden. Der 5. Stiftungsrechtstag wird am 28.1.2011 stattfinden.

*Marcus Bauckmann, Paderborn*

<sup>1</sup> OFD Frankfurt am Main, Verf. v. 13.6.2008 – Az. S 2223 A - 155 - St 216, DStR 2008, 2421.

## npOR-Dokumentation

### Stiftungsrecht

*OLG München, Beschl. v. 8.4.2009 – 31 Wx 121/08*, Auch eine erst nach dem Eintritt des Erbfalls errichtete Schweizer Stiftung kann als Erbin eingesetzt werden, NJW-RR 2009, 1019, ZEV 2009, 512 m. Anm. K. Muscheler, ZSt 2009, 169

*Damrau, Jürgen*, Vor-Stiftung und Pflichtteilsanspruch sowie dessen Verjährung, ZEV 2010, 12

*Dörnbrack, Uwe/Fiala, Johannes*, Rechtswirkungen und Rechtsfolgen von Vertretungsbescheinigungen rechtsfähiger Stiftungen, DStR 2009, 2490

*Frings, Michael*, Neuregelung der Haftung für Vereins- und Stiftungsvorstände, NWB 2009, 3662

*Graf Strachwitz, Rupert*, Die Stiftung – ein Paradox?, *Maece-nata Schriften* Bd. 5, Stuttgart 2010

*Grüninger, Harold*, Schweiz: Besteuerung von Trusts und Privatstiftungen, ZEV 2009, 508

*Ihle, Jörg*, Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge – Teil 1 und 2, RNotZ 2009, 557 u. 621

*Ihrig, Hans-Christoph/Wandt/Andre*, Die Stiftung im Konzernverbund, in: Kindler/Koch/Ulmer/Winter (Hrsg.), *FS für Uwe Hüf-fer*, 2010, S. 387

*Müller, Hans-Friedrich*, Haftung des Stiftungsvorstands wegen Insolvenzverschleppung, ZIP 2010, 153

*Muscheler, Karlheinz*, Der Zuwendungsvertrag zwischen Stiftung und Destinatär (BGH, NJW 2010, 234), NJW 2010, 341

*Neuhoff, Klaus*, Verfassungsrechtliche und andere gesetzliche Schranken bei der Vermögensverwaltung von Stiftungen, ZSt 2009, 143

*Passarge, Malte*, Zu den Anforderungen an die Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses zwischen Stiftung und Destinatär, NZG 2009, 1421

*Rawert, Peter*, Der Nachweis organschaftlicher Vertretung im Stiftungsrecht – Zu den Rechtswirkungen von Stiftungsverzeichnissen und aufsichtsbehördlichen Vertretungsbescheinigungen, in: *FS Kreuzt*, Köln 2010, S. 825

*Schiffer, K. Jan*, BGH: Zum Anspruch des Destinatärs auf Stiftungsleistungen, BB 2010, 77

*Speckbrock, Sebastian*, Das Gesetz zur Reform des Erb- und Verjährungsrechts und Auswirkungen auf Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen, ZSt 2009, 157

*Stumpf, Christoph*, Schiedsgerichtsbarkeit in Stiftungen, *SchiedsVZ* 2009, 266

*von Cube, Nicolai*, Die liechtensteinische Stiftung im Visier der deutschen Rechtsprechung, NZG 2010, 17

*Werner, Olaf*, Die Umwandlung einer eigennützigen in eine fremdnützige Stiftung, ZSt 2009, 163

*Werner, Rüdiger*, Die Haftung des Stiftungsvorstands, ZEV 2009, 366

## Vereinsrecht

*OLG Düsseldorf, Beschl. v. 5.12.2008 – 3 Wx 84/08*, Zustimmungserfordernis für Satzungsänderungen bei kirchlichem Verein, NZG 2009, 1227

*OLG Düsseldorf, Beschl. vom 30.11.2009 – 3 W 232/09*, Zum Umfang der Prüfung von Ordnungsvorschriften des Registergerichts im Vereinsrecht, FGPrax 2010, 43

*OLG Hamburg, Urt. v. 27.8.2009 – 6 U 38/08*, Verein: Anspruch auf Herausgabe der Mitgliederliste an einen Treuhänder, DStR 2009, 2614

*OLG Koblenz, Urt. v. 11.12.2009 – 8 U 1274/08*, Zur Haftung des Betreuungsvereins in den Fällen, in denen ein Mitarbeiter des Vereins gemäß § 1897 Abs. 2 Satz 1 BGB als persönlicher Betreuer (Vereinsbetreuer) bestellt ist

*OLG Oldenburg, Urt. v. 18.12.2008 – 8 U 182/08*, Beendigung der Vereinsmitgliedschaft, NZG 2009, 917

*OLG Schleswig, Beschl. v. 5.1.2010 – 11 W 57/09*, Verkehrssicherungspflichten eines Kleingartenvereins

*LG Wuppertal, Urt. v. 4.11.2009 – 8 S 44/09*, Feststellung der Nichtigkeit von Beschlüssen der Mitgliederversammlung eines Vereins

*AG Halle/Saale, Urt. v. 1.10.2009 – 93 C 1076/09*, Zur Aufsichtspflicht eines Sportvereins über jugendliche Wettkampfteilnehmer, npOR 2010, 20 (in diesem Heft)

*AG Köln, Beschl. v. 28.1.2009 – VR 10605*, Die Kosten für die Übersendung eines Registerauszugs zur Mitteilung über im Vereins-/Handelsregister eingetragene Tatsachen sind vom Antragsteller zu tragen, NZG 2009, 1317

*BVerwG, Urt. v. 5.8.2009 – 6 A 2/08*, Vereinsverbot einer Teilorganisation eines verbotenen Gesamtvereins

*OVG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 9.7.2009 – 1 B 27/08*, Keine Anerkennung als Schuldnerberatungsstelle für schuldnerrfinanzierten Verein, ZVI 2009, 490-495

*OVG Nordrhein-Westfalen, Beschl. v. 23.7.2009 – 12 A 3483/07*, Verleihung der Rechtsfähigkeit nach § 22 BGB als wirtschaftlicher Verein

*Burgard, Ulrich*, Das Gesetz zur Begrenzung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen, ZIP 2010, 358-365

*Grunewald, Barbara*, Leichtfertige Vermögenszusagen an Gesellschaften und Vereine, in: Kindler/Koch/Ulmer/Winter (Hrsg.), FS für Uwe Hüffer, 2010, S. 237

*Reuter, Dieter*, Zur Vereinsrechtsreform 2009, NZG 2009, 1368

*Terner, Paul*, Vereinsrechtsreform(en), DNotZ 2010, 5

*Ullrich, Benjamin D.*, Praxisfragen der gesetzlichen Musterstatzung für gemeinnützige Körperschaften, DStR 2009, 2471

*Unger, Ulrike*, Neue Haftungsbegrenzung für ehrenamtlich tätige Vereins- und Stiftungsvorstände, NJW 2009, 3269

## Steuerrecht

*EuGH, Urt. v. 6.10.2009 – C-267/08*, Mehrwertsteuer: Abzugsfähigkeit von Werbeaktivitäten zugunsten einer politischen Partei – Politische Parteien sind keine Unternehmer, IStR 2009, 778

*BFH, Beschl. v. 1.7.2009 – I R 6/08*, Mittelfehlverwendung gemeinnütziger Körperschaften, BFH/NV 2009, 1837, npOR 2010, 20

*BFH, Urt. v. 9.7.2009 – II R 47/07*, Schenkungsteuer bei Vermögensübertragungen auf rechtsfähige Stiftung, DStR 2009, 2590, ZEV 2010, 103 m. Anm. Wachter, GmbHR 2010, 111

*BFH, Urt. v. 23.7.2009 – V R 93/07*, Zivildienst – Leistungen im Bereich der sozialen Sicherheit, DStRE 2009, 1455

*BFH, Urt. v. 19.8.2009 – II R 16/07*, Einbeziehung von Freilosen in die Bemessungsgrundlage der Lotteriesteuer, DStRE 2010, 122

*BFH, Urt. v. 20.8.2009 – V R 32/08*, Tätigkeit im Aufsichtsrat einer Volksbank nicht ehrenamtlich, DStRE 2009, 1319

*BFH, Urt. v. 6.10.2009 – I R 55/08*, Gemeinnützigkeit eines Wettbewerbsvereins, DStRE 2010, 127

*BFH, Urt. v. 30.11.2009 – II R 6/07*, Steuerberechnung bei Auflösung einer Familienstiftung, DStR 2010, 217, ZEV 2010, 105

*FG Baden-Württemberg, Urt. v. 24.9.2009 – 3 K 1350/08*, Betreuer i.S.d. § 1896 BGB – Aufwandsentschädigungen für 42 Betreuungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einkommensteuerbar – Keine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12, § 3 Nr. 26 EStG (Az. BFH: X R 51/09), EFG 2010, 120

*FG Baden-Württemberg, Urt. v. 19.10.2009 – 9 K 411/06*, Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG 2005 für Integrationsprojekte i.S.d. § 132 SGB IX (Az. BFH: V R 59/09), StE 2010, 71

*FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 16.9.2009 – 8 K 9250/07*, Kein Kapitalertragsteuerabzug von Zahlungen einer Familienstiftung an die Destinatäre mangels Vergleichbarkeit mit Gewinnausschüttungen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, EFG 2010, 55

*FG Düsseldorf, Beschl. vom 2.6.2009 – 16 V 896/09*, Zu den Voraussetzungen des Spendenabzugs bei einer Schenkung unter Auflage, insbesondere im Hinblick auf die ungeschriebenen Tatbestandsmerkmale der Unentgeltlichkeit und Freiwilligkeit der Zuwendung, ZSt 2009, 131

*FG Hamburg, Urt. v. 11.9.2009 – 3 K 242/08*, Kein Sonderausgabenabzug für den Erblasser bei Erbeinsetzungen von Stiftungen, npOR 2010, 22 m. Anm. B. Weinschütz

*FG Köln, Urt. v. 15.7.2009 – 13 K 4468/05*, GmbH-Beteiligung einer steuerbefreiten Körperschaft: steuerfreie Vermögensverwaltung oder steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?

*FG München, Urt. v. 7.7.2009 – 6 K 3583/07*, Spendenhaftung des Landesverbands einer Partei für die einem Fremdvergleich nicht genügenden Aufwandsspenden von beauftragten Funktionären und Parteimitgliedern - Vorliegen einer Aufwandsspende erst zum Zeitpunkt des Verzichts des Spenders auf seinen Aufwandsersatzanspruch (Az. BFH: X B 131/09), EFG 2009, 1823

*FG Münster, Urt. v. 3.3.2009 – 9 K 5195/04*, Zur Frage der Aberkennung der Gemeinnützigkeit wegen Mittelfehlverwendung bei einer verdeckten Gewinnausschüttung eines gemeinnützigen Vereins bei Erhöhung des Gehaltes eines Geschäftsführers sowie einer Abfindungszahlung aufgrund eines Vergleichs

*FG Münster, Urt. v. 4.6.2009 – 3 K 5275/06 Erb*, Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts (Az. des BFH: II R 45/09), EFG 2010, 65

*FG Niedersachsen, Urt. v. 20.10.2009 – 5 K 292/04*, Umsatzsteuerpflicht von „Zuschüssen“ im Zusammenhang mit der Weitervermietung kommunaler Sportanlagen durch Sportvereine, StE 2010, 5, Az. BFH: V R 54/09

*FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 29.1.2009 – 6 K 1351/06*, Steuerbegünstigung beim Betrieb eines Museumsshops

*BVerwG, Urt. v. 30.9.2009 – 8 C 13/08*, Subjektbezogenheit und Ausschließlichkeit der Gemeinnützigkeit, NVwZ-RR 2010, 88

*Möllmann, Peter*, Haftungsfalle Ehrenamt - Persönliche Haftung des ehrenamtlichen Vereinsvorstands für Steuerschulden des gemeinnützigen Vereins, DStR 2009, 2125

*Musil, Andreas*, Reformbedarf bei der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2009, 2453

*Mutter, Christoph/Schwarz, Stephan*, Keine Angst vor der Selbstanzeige – Nacherklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen bei Vermögensbindung in Stiftungen oder Trusts, IStR 2009, 807

*Seeger, Andreas/Brox, Wilhelm*, Das Ende der Steuerbegünstigung für Selbstversorgungsbetriebe nach § 68 Nr. 2b AO, DStR 2009, 2459

*Wachter, Thomas*, Kein Spendenabzug bei Zuwendungen an eine Vorstiftung – Zugleich Besprechung von FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 4.6.2009 – 1 K 156/04, DStR 2009, 2469

## Andere Rechtsgebiete

---

*von Holt, Thomas/Koch, Christian*, Nonprofit Governance in der Wohlfahrtspflege – zeitgemäße Strukturen am Beispiel der gemeinnützigen GmbH, DStR 2009, 2492

*Noack, Ulrich*, Haftungsmilderung für ehrenamtliche GmbH-Geschäftsführer, GmbHR 2010, R 81

## Fachliteratur

---

**StiftG Baden-Württemberg, Kommentar zum Stiftungsgesetz für Baden-Württemberg** (StiftG). Hrsg. vom Deutschen Stiftungszentrum im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft. Von *Patrick Bruns*, Sonderdruck aus: Praxis der Kommunalverwaltung, 6. Aufl. 2010.

Der Kommentar von *Bruns* führt als einziger Kommentar zum baden-württembergischen Stiftungsrecht in das Stiftungswesen ein und erläutert die Vorschriften des Landesstiftungsrechts. Für diese 6. Neuauflage hat Bruns den Kommentar in allen Teilen überarbeitet und die neue Steuergesetzgebung sowie Rechtsprechung bis Dezember 2009 berücksichtigt.

**Beck'sches Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht**. Hrsg. von Prof. Dr. Michael Hoffmann-Becking und Prof. Dr. *Peter Rawert*. München, Verlag C.H. Beck 10. Auflage 2010. 2360 S. in Leinen. 108,- €

Das Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht bietet Mustertexte für alle gebräuchlichen Gestaltungen im Zivil-, Handels- und Wirtschaftsrecht, insbesondere auch in den von *Rawert* bearbeiteten Abschnitten über das Vereins- und Stiftungsrecht. Mustertexte und Anmerkungen geben dem Nutzer Anregungen u.a. im Hinblick auf die Errichtung einer Stiftung, aber auch bezüglich der inhaltlichen Ausgestaltung der Stiftungssatzung. Das Formularbuch bietet darüber hinaus Hinweise auf weiterführende Literatur und relevante Rechtsprechung. Die Neuauflage berücksichtigt alle Neuerungen aus der vorangegangenen Legislaturperiode.



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 1/2010

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: Prof. Dr. Michael Göring  
Amtsgericht Hamburg, HRB 75325  
Redaktionelle Gesamtverantwortung: Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

#### Redaktion:

Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen,  
Bucerius Law School, Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg. Telefon: (040) 30706-270.  
Telefax: (040) 30706-275. Email: [Redaktion@npor.de](mailto:Redaktion@npor.de). npoR im Internet: [www.npor.de](http://www.npor.de).  
Schriftleitung: Dr. Gregor Roth; Redaktion: Janne Seelig (geschäftsführend),  
Esther Kindler, Kerstin Meyer, Christian Süß. Assistenz: Julia Theele.  
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 Maildienst weiter! Gern können Sie auch die Weiterleitungsfunktion Ihres E-Mail-Programms nutzen, um Kolleginnen und Kollegen auf die Zeitschrift aufmerksam zu machen.

#### Urheber- und Verlagsrecht:

Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Eine Vervielfältigung, Weiterverbreitung oder Speicherung ist gestattet, wenn dies nicht zu kommerziellen Zwecken erfolgt und das Institut für Stiftungsrecht und das Recht für Non-Profit-Organisationen als Herausgeber unter Verweis auf die Internetpräsenz [www.npor.de](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:

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

#### 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 1/2010 – ISSN 1868-3762