



www.npoR.de Heft 3/2010 Seiten 69–92

# npoR

ZEITSCHRIFT  
FÜR DAS RECHT  
DER NON PROFIT  
ORGANISATIONEN

## Aufsätze

Die Verbrauchsstiftung (*Prof. em. Dr. Dieter Reuter*) S. 69

Die Überformung der Sozialsysteme und der Gemeinnützigkeit durch europäisches  
Wirtschaftsrecht hat klare Grenzen – Teil 2 (*Prof. Dr. Bernd Schlüter*) S. 74

Steuerpflicht der Spielerleihe – Anmerkung zu BFH, Urt. v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120  
(*Dr. Axel Steiner*) S. 76

## Praxisforum

Kurzbericht zur Studie „Stärkung der Philanthropie in der Schweiz“ (*Prof. Dr. Dominique Jakob*) S. 78

## npoR-Report

npoR-Report Stiftungsrecht, Vereinsrecht und Steuerrecht (*Esther Kindler/Kerstin Meyer/Christian Süß*) S. 79

## Rechtsprechung

OLG Stuttgart: Abspaltungsverbot im Vereinsrecht S. 82

OLG Stuttgart: Stiftung von Todes wegen: Formerfordernisse S. 83

BFH: gGmbH als Organträgerin einer gewerblichen Organschaft S. 84

BFH: Zweifelsfragen zur Umsatzsteuerbarkeit der öffentlichen Hand bei Sach- und Personalüberlassung S. 85



BUCERIUS LAW SCHOOL  
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

**npoR**  
**Zeitschrift für das**  
**Recht der Non Profit**  
**Organisationen**

Heft 3/2010

**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 (dipl. iur.)  
Kerstin Meyer (LL.B.)  
Christian Süß (LL.B.)

DAS INSTITUT WIRD GEFÖRDERT DURCH DIE **Deutsche Bank** 

**Titelbild:**

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

**Bibliographische Hinweise:**

Die Zeitschrift wurde als BLS NON PROFIT LAW NEWS eingeführt (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](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)



Liebe Leserinnen und Leser,

„Think big“ – so handeln Microsoft-Gründer Bill Gates und Großinvestor Warren Buffet mit ihrer Initiative „The Giving Pledge“. Eine Gruppe der reichsten Menschen der Forbes-Liste sollen sich verpflichten, mehr als die Hälfte ihres Vermögens zu spenden oder zu stiften. Inzwischen haben sich über 40 US-Milliardäre mit einem Betrag von rund 75 Milliarden Euro dazu bereit gefunden. In Deutschland hat diese Initiative eine breite gesellschaftliche Diskussion darüber ausgelöst, ob dies ein Vorbild auch hierzulande sein sollte.

Angesichts der unglaublichen Höhe der Spendengelder, die den deutschen Bundeshaushalt für das Jahr 2010 um das Doppelte übersteigen, wird Kritik geäußert, die Spender und Stifter entzögen durch die steuerlichen Vorteile für diese Zuwendungen dem Staat Steuermittel und verteilten diese dann ohne demokratische Kontrolle. Alternativ haben 48 reiche Deutsche öffentlich dazu aufgerufen, eine Vermögensabgabe in Höhe von fünf Prozent ihres Vermögens pro Jahr einzuführen; nach zwei Jahren soll die Vermögensteuer in Höhe von einem Prozent alle Vermögen von mehr als 500.000 EUR treffen.

Abgesehen von den hohen Hürden, die das Bundesverfassungsgericht mit seinem Beschluss zur gleichheitsgerechten Ausgestaltung der Vermögensteuer aus dem Jahre 1995 für die Wiedererhebung der Vermögensteuer aufgebaut hat, ist die propagierte Alternative „Steuern statt Spenden“ differenzierter zu betrachten. Zunächst verzichtet der Staat durch die steuerliche Begünstigung für Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen zwar auf einen bestimmten Steuerbetrag. Der ist in den USA höher als hierzulande, allerdings ist dort auch die Belastung durch die Erbschaftsteuer deutlich höher. Dass neben anderen Faktoren auch steuerliche Vorteile Anreize für Altruisten setzen, ist bekannt, inzwischen auch evolutionsbiologisch begründbar und stellt keinen Makel dar, sondern hat seine Ursache in tief verwurzelten, biologisch sinnvollen menschlichen Handlungsweisen. Wer viel weggeben kann, zeigt seinen Mitmenschen, wie erfolgreich er ist, indem er von dem Rest offensichtlich noch gut leben kann. Wir sollten uns in dieser Hinsicht von den Amerikanern inspirieren lassen und gelassener damit umgehen, wenn Menschen wirtschaftlich Erfolg haben, auf der anderen Seite sollten wir aber die Kultur des Gebens weiter pflegen. Auch Großbritannien hat inzwischen erkannt, dass es seinen Philanthropen stärkere steuerliche Anreize bieten muss und dass die dort übliche vornehme Zurückhaltung, über Geld zu reden, hinderlich für die Entwicklung einer Spendenkultur ist.

Der Vorwurf, mit den privaten Zuwendungen außerhalb der parlamentarischen Kontrolle private Ziele zu verwirklichen, trifft nicht zu. Jede Rechtsordnung gibt gesetzlich vor, welche Zwecke in welcher Art und Weise steuerbegünstigt gefördert werden dürfen, und kann Fehlentwicklungen durch Änderungen seines Gemeinnützigkeitsrechts verhindern. Dass die Mobilisierung privater Gelder, persönlicher Kreativität und eigenen Engagements einer Gesellschaft neben und ergänzend zur staatlichen Aufgabenverantwortung gut tut, davon bin ich überzeugt. Gerade wegen des Ansehensgewinns, der mit der Freiwilligkeit der Spende verbunden ist, würden die Altruisten in den USA und anderswo niemals bereit sein, gleich hohe Beträge in Form von zwangsweise zu erhebenden Steuern zu entrichten, meint

Ihre

*Birgit Weitzger*

## Aufsätze

<i>Prof. em. Dr. Dieter Reuter</i> Die Verbrauchsstiftung	S. 69
<i>Prof. Dr. Bernd Schlüter</i> Die Überformung der Sozialsysteme und der Gemeinnützigkeit durch europäisches Wirtschaftsrecht hat klare Grenzen – Teil 2	S. 74
<i>Dr. Axel Steiner</i> Keine Steuerabzugspflicht eines inländischen Sportvereins bei einer an einen ausländischen Verein gezahlten Vergütung wegen „Spielerleihe“; beschränkte Steuerpflicht durch die Überlassung eines Rechts – BFH, Urteil vom 27.05.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120	S. 76

## Praxisforum

<i>Prof. Dr. Dominique Jakob, LL.M.</i> Kurzbericht zur Studie „Stärkung der Philanthropie in der Schweiz“	S. 78
---	-------

## npOR-Report

<i>Esther Kindler, dipl. iur./Kerstin Meyer, LL.B./Christian Süß, LL.B.</i> npOR-Report Stiftungsrecht, Vereinsrecht, Steuerrecht	S. 79
--	-------

## Rechtsprechung

### Vereinsrecht

Abspaltungsverbot im Vereinsrecht ( <i>OLG Stuttgart, Beschl. v. 19.3.2010 – 8 W 112/10</i> )	S. 82
--	-------

### Stiftungsrecht

Stiftung von Todes wegen: Formwirksamkeit trotz fehlender eigenhändiger Abfassung der Stiftungssatzung ( <i>OLG Stuttgart, Beschl. v. 16.6.2009 – 8 W 501/08</i> )	S. 83
--	-------

### Steuerrecht

Steuerbefreite GmbH als Organträgerin einer gewerblichen Organschaft ( <i>BFH, Ur. v. 10.3.2010 – I R 41/09</i> )	S. 84
Zweifelsfragen zur Umsatzsteuerbarkeit der öffentlichen Hand bei Sach- und Personalüberlassung ( <i>BFH, Ur. v. 15.4.2010 – V R 10/09</i> )	S. 85

## Verwaltungsanweisungen

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Geld- oder Sachleistungen eines Sponsors an steuerbegünstigte Körperschaften ( <i>OFD Magdeburg, Verf. v. 29.4.2010 – S 7100 - 97 - St 243</i> )	S. 90
--	-------

## Rezensionen

<i>Prof. Dr. Birgit Weitemeyer</i> Entwicklungen im Arbeits- und Wirtschaftsrecht. Festgabe für Peter Kreutz zum 70. Geburtstag	S. 92
---	-------

## Rubriken

<b>npOR-Aktuell</b>	S. III
<b>Von den Finanzmärkten</b>	
<i>Frank Kamp</i> ETFs - Mehr als nur eine Chance für Stiftungen?	S. V
<b>Veranstaltungshinweise</b>	S. IV
<b>Veranstaltungsberichte</b>	
8. Doktorandenseminar zum Non-Profit-Recht des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen	S. IV
Symposium „Europäisches Vergabe- und Kartellrecht als Herausforderung für die deutsche Sozialversicherung“	S. XI
Foundation Legal Issues in European Countries	S. XIII
<b>npOR-Dokumentation</b>	S. XIV
<b>Fachliteratur</b>	S. XVI

## npOR-Aktuell

### Gesetzgebung

#### Unterausschuss Bürgerschaftliches Engagement

Der Unterausschuss Bürgerschaftliches Engagement hat seine [Internetseite](#) neu gestaltet. Neben der Mitgliederliste, dem Einsetzungsbeschluss und den Tagesordnungen stehen nun auch die Protokolle der öffentlichen Sitzungen online zur Verfügung. In seiner 5. Sitzung am 16.6.2010 beschäftigte der Unterausschuss sich mit den Vorschlägen des Deutschen Vereins für öffentliche und private Fürsorge (DV) e.V. zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Zuwendungsrechts, in der 6. Sitzung am 7.7.2010 ging es um den Stand der geplanten nationalen Engagementstrategie. Die gemeinsame Strategie des Bundes und der Länder soll voraussichtlich im Oktober 2010 als Kabinettsbeschluss verabschiedet werden.

**Entwurf Jahressteuergesetz 2010** Der [Finanzausschuss des Bundesrates](#) empfiehlt unter anderem die Einführung eines neuen § 3 Nr. 26b EStG mit dem [Jahressteuergesetz 2010](#), der Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Betreuer nach § 1835a BGB bis zur Höhe von 2.100 EUR steuerfrei stellen soll (Rn. 3 und 4). In Rn. 19 fordert der Bundesrat die Bundesregierung auf, die Besteuerung der Leistungen von ausländischen Familienstiftungen zu überprüfen (Ergänzung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG).

**Geplante Folgen für Vereine im Jahressteuergesetz 2010** Die Bundesregierung plant im Entwurf des [Jahressteuergesetzes 2010](#) die Einführung einer Verjährungsregelung für die Ausstellung der für die Umsatzsteuerbefreiung privater Kultureinrichtungen erforderlichen Bescheinigung nach § 4 Nr. 20a UStG. Die Neufassung soll für mehr Planungssicherheit sorgen, indem rückwirkende Steuerbefreiungen – mit der Folge einer Rückabwicklung von Vorsteuerabzügen – künftig nur noch maximal vier Jahre lang möglich sein sollen.

**Stärkung der Jugendfreiwilligendienste** In einem [Antrag vom 16.6.2010](#) plädiert die SPD-Bundestagsfraktion für eine Stärkung der Jugendfreiwilligendienste.

**Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis90/Die Grünen zu Spendengeldern** Aus der [Antwort der Bundesregierung vom 11.5.2010](#) auf die [Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis90/Die Grünen](#) (vgl. npOR 2/2010, III) geht unter anderem hervor, dass es keine zentrale Erhebung über die Anzahl von gemeinnützigen – und damit im Sinne der §§ 51 bis 68 AO steuerbegünstigten – eingetragenen Vereine, Stiftungen oder Kapitalgesellschaften in Deutschland gibt. Dementsprechend gebe es auch keine Aufschlüsselung nach der jeweiligen Zweckverfolgung im Sinne der §§ 52 bis 54 AO. Insgesamt habe es in Deutschland mit Abschluss des Geschäftsjahres 2008 566.171 eingetragene Vereine gegeben, nach Angaben des Bundesverbands Deutscher Stiftungen im Jahr 2009 17.372 rechtsfähige Stiftungen. In den Jahren 2006 und 2007 seien in den Einkommensteuererklärungen von Privatpersonen Beträge „zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke“ in Höhe von 4.499 bzw. 3.351 Mio. EUR geltend gemacht worden. Hierin enthalten seien „Spenden an Stiftungen“ in Höhe von 770 bzw. 265 Mio. EUR.

### Rechtsprechung

**Vorsteuerabzug aus Herstellungskosten eines Vereinshefts** Die für die Herstellung eines Vereinshefts angefallene Umsatzsteuer kann als Vorsteuer geltend gemacht werden, wenn die Einnahmen aus der Anzeigenwerbung die Herstellungskosten übersteigen.

*FG München, Urt. v. 21.4.2010 - 3 K 2780/07*

### Finanzverwaltung

**Schreiben zu § 61 AO** Mit Schreiben vom 7.7.2010 – IV C 4 - S 0180/07/0001 :001 stellt das BMF klar, dass das Urteil des [BFH vom 23.7.2009 – V R 20/08](#) nur auf die Fälle angewendet werden soll, in denen eine Vereinsatzung keine Bestimmung darüber enthält, wie das Vereinsvermögen im Fall der Auflösung und bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden soll. Da eine Aufhebung bei Vereinen nicht in Betracht kommt, ist eine Regelung für den Fall der Aufhebung des Vereins nicht erforderlich.

*BMF, Schr. v. 7.7.2010 – IV C 4 - S 0180/07/0001 :001*

#### Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Flut-Katastrophe Ende Juli 2010 in Pakistan

Mit Schreiben vom 25.8.2010 – IV C 4 - S 2223/07/0015 :004 regelt das BMF steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für die Opfer der Flutkatastrophe in Pakistan. Die steuerlichen Maßnahmen sind für den Zeitraum vom 30.6.2010 bis zum 31.12.2010 befristet. Im Detail umfassen sie die steuerliche Behandlung von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen (Sponsoring-Maßnahmen, Zuwendungen an flutgeschädigte Geschäftspartner und sonstige Zuwendungen) sowie die lohnsteuerrechtliche Behandlungen von Unterstützungen des Arbeitgebers für seine von der Flut betroffenen Arbeitnehmer und von Arbeitslohnspenden. Darüber hinaus gilt für Spenden, die auf ein Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege eingezahlt worden sind, ohne betragsmäßige Beschränkung der vereinfachte Zuwendungsnachweis. Danach genügt gem. § 50 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStDV in diesen Fällen als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg, die Buchungsbestätigung oder der PC-Ausdruck beim Online-Banking. Zudem suspendiert das Schreiben die strengen Vorgaben der Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 S. 1 AO, so dass auch steuerbegünstigte Organisationen, deren satzungsmäßiger Zweck die Fluthilfe nicht abdeckt (z.B. der Sportverein), Mittel, die sie im Rahmen einer Sonderaktion für die Hilfe für Opfer der Flut erhalten haben, ohne entsprechende Satzungsänderung für den angegebenen Zweck verwenden dürfen.

*BMF, Schr. v. 25.8.2010 – IV C 4 - S 2223/07/0015 :004*

## Mitteilungen

### Konsultation zur Anwendung des Maßnahmenpakets zu Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse

Die Europäische Kommission hat am 10.6.2010 eine [öffentliche Konsultation](#) über die Anwendung ihres Maßnahmenpakets zu Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse aus dem Jahr 2005 eingeleitet. Die Evaluierung soll durchgeführt werden, um so genau wie möglich festzustellen, welchen Nutzen das „Monti-Paket“ gebracht hat, aber auch auf welche Schwierigkeiten die Mitgliedstaaten und Interessenträger bei seiner Anwendung möglicherweise gestoßen sind. An der Konsultation können sich alle Bürger und Organisationen beteiligen. Die Frist läuft bis zum 10.9.2010. [Der Fragebogen kann online bearbeitet oder heruntergeladen werden.](#)

### Bundesrechnungshof kritisiert Steuerermäßigung für Gemeinnützige

In einem am 28.6.2010 vorgestellten Sonderbericht über den ermäßigten Umsatzsteuersatz ([BT-Drs. 17/2290](#)) kritisiert der Bundesrechnungshof zahlreiche Defizite bei den Ermäßigungstatbeständen. So stünden einzelne Bereiche teilweise im Widerspruch zu EU-Recht, wie unter anderem auch die Begünstigung von gemeinnützigen Einrichtungen.

### Zweckentfremdung der Übungsleiterpauschale

Nach einem Sendebeitrag im ARD-Magazin „Panorama“, in dem über eine Anwendungspraxis des Übungsleiterfreibetrags berichtet wurde, hat sich auch *Ute Kumpf*, MdB und stellvertretende Vorsitzende des Unterausschusses Bürgerschaftliches Engagement, an den Bundesfinanzminister mit der Bitte um Aufklärung gewandt. Die gängige Praxis, nach der bereits in den Stellenausschreibungen gemeinnütziger Organisationen zur Vermeidung der Sozialversicherungspflicht eine monatliche Vergütung in Höhe von 400 EUR, kombiniert mit einer Ehrenamtspauschale in Höhe von 175 EUR angeboten wird, widerspreche nicht nur dem Zweck der erst 2006 erhöhten Ehrenamtspauschale von 2.100 EUR jährlich, sie sei auch rechtswidrig. Denn ganz offensichtlicher Zweck einer solchen Regelung sei die Vermeidung von Sozialversicherungsbeiträgen, die bei einem Monatslohn von 575 EUR anfallen würden. Hier sei ein Instrument zur Förderung bürgerschaftlichen Engagements als Instrument zur verdeckten Schaffung von Billigjobs und zur Umgehung der Sozialversicherungspflicht zweckentfremdet worden.

### Verbesserungsvorschlag zur Änderung der Mustersatzung zu § 60 AO

Das Innenministerium des Landes Brandenburg hat in einem Schreiben an den Bundesfinanzminister auf praktische Probleme im Zusammenhang mit der neuen Mustersatzung zu § 60 AO hingewiesen und um klarstellende Regelungen im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO) zu § 60 gebeten. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung könne die Mustersatzung nicht als verbindlich angesehen werden, nach § 60 Abs. 1 S. 2 AO müssten die Satzungen nur die in der Mustersatzung bezeichneten Festlegungen enthalten. Deutlich werde dies bei der Verwendung der Begriffe „Stiftungszweck“ und „Satzungszweck“, die im steuerlichen und stiftungsrechtlichen Zusammenhang unterschiedliche Relevanz haben. Um Probleme mit den Finanzbehörden einerseits und der Stiftungsaufsicht andererseits zu vermeiden, wird vonseiten des Innenministeriums Stiftungsinitiatoren der-

zeit vorgeschlagen, den Beginn der Einleitung zu § 2 Abs. 2 der Mustersatzung durch einen Klammerzusatz „Satzungszweck“ hinter dem Wort „Stiftungszweck“ zu ergänzen. Diese Lösung sei allerdings für eine dauerhafte Lösung ungeeignet, so dass dringender Handlungsbedarf bezüglich der Anwendbarkeit der Regelung des § 60 AO bestehe. Weiterhin wird in dem Schreiben darauf hingewiesen, dass die Mustersatzung keinerlei Unterscheidung der einzelnen Arten steuerbegünstigter Körperschaften vornimmt, was als unzureichend erachtet wird.

### Paritätischer Wohlfahrtsverband fordert Offenlegung von Finanzdaten

In einem [Brief](#) hat der Paritätische Wohlfahrtsverband die Bundesjustizministerin aufgefordert, eine Gesetzesinitiative zur wirtschaftlichen Transparenz gemeinnütziger Organisationen auf den Weg zu bringen und damit Generalverdächtigungen der Misswirtschaft in der sozialen Arbeit ein Ende zu setzen.

### Neue Stellungnahme des IDW zur Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 11.3.2010 die neue Stellungnahme zur Rechnungslegung „Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen“ (IDW RS HFA 21) verabschiedet. Die neue Stellungnahme ist rechtsformübergreifend für alle Spenden sammelnden Organisationen maßgeblich. Von besonderer Bedeutung sind zwei wesentliche Neuerungen gegenüber der bisher aktuellen Verlautbarung IDW Stellungnahme HFA 4/1995. Zum einen betrifft dies die ertragswirksame Verbuchung von vereinnahmten Spenden. Zukünftig sind Spenden im Zeitpunkt des Zuflusses erfolgsneutral zunächst ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen und nach dem Eigenkapital in einem gesonderten Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ auszuweisen. Damit wird – wie bisher nur für zweckgebundene Spenden – dem Umstand Rechnung getragen, dass Spenden sammelnde Organisationen auf die Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke durch die Verwendung der Spenden fokussiert sind und nicht wie For-Profit Unternehmen auf die Gewinnerzielung. Vor diesem Hintergrund erscheint es dem IDW für eine periodengerechte Abbildung sachgerecht, Spenden generell erst im Zeitpunkt ihrer Verwendung ertragswirksam zu erfassen und nicht schon im Zeitpunkt ihres Zuflusses. Dementsprechend ist der Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spenden“ erst bei Verwendung der Spende in Höhe des dabei entstehenden Aufwands aufzulösen und als „Ertrag aus Spendenverbrauch“ auszuweisen. Unabhängig vom Bilanzausweis regt die Stellungnahme an, den Gesamtbetrag der in der Periode zugeflossenen Spenden nachrichtlich in der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben. Zum anderen betrifft die Neuerung die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung. Das IDW schlägt vor, künftig nicht mehr das Gesamtkostenverfahren sondern das Umsatzkostenverfahren anzuwenden. Durch die Umstellung soll dem Informationsbedürfnis der Spender in Bezug auf die satzungsmäßige Verwendung der Spenden besser Rechnung getragen werden. Zu mehr Transparenz dürfte auch das vorgeschlagene Gliederungskonzept beitragen, das detaillierte Angaben über Aufwendungen für Projekte, Verwaltung und Werbemaßnahmen vorsieht. Ergänzend schlägt das IDW die Erstellung eines gesonderten Projektberichtes vor, der Angaben zu Spendenaufkommen und -verwendung bei einzelnen Projekten enthalten sollte.

IDW, Stellungnahme vom 11.3.2010 zur Rechnungslegung IDW RS HFA 21

## Von den Finanzmärkten

### ETFs – Mehr als nur eine Alternative für Stiftungen?

Zahlreiche Untersuchungen belegen, dass es nur wenigen Fondsmanagern gelingt, (dauerhaft) „den Markt“ - dargestellt durch einen Index - zu schlagen. Und das bereits vor Berücksichtigung ihrer Gebühren für das aktive Management.

Für diese, nicht nur für Stiftungen unbefriedigende Tatsache gibt es inzwischen überzeugende Alternativen: Börsennotierte Indexfonds - so genannte Exchange Traded Funds, oder kurz ‚ETFs‘. Diese bilden Indizes passiv ab und entwickeln sich parallel mit diesen. Dabei zeichnen sie sich auch durch Transparenz, günstige Kosten und ein hohes Sicherheitsniveau aus – Anforderungen, die gerade auch Stiftungen stellen.

Im Gegensatz zu aktiv gemanagten Fonds verfolgen Indexfonds einzig das Ziel, einen Index (z.B. DAX, EuroStoxx, REX-P usw.) abzubilden. Damit sind sie in der Lage, nahezu exakt eine gleichwertige Rendite zu erzielen – die Abweichung von der Benchmark ist in der Regel recht gering. Auch aufgrund der Risikostreuung wird inzwischen von vielen Experten empfohlen, passiv gesteuerte Anlageprodukte in ein Portfolio zu integrieren, sprich Indizes abzubilden. So investieren heute insbesondere institutionelle Investoren wie z.B. Versicherungen, Pensionsfonds oder sonstige Kapitalsammelstellen in diese passiven Indexinstrumente. Auch in der Stiftungslandschaft gibt es zahlreiche Stimmen, die sich für ein Investment in ETFs aussprechen.

ETFs sind dabei – rechtlich gesehen – nichts anderes als offene, regulierte Publikumsfonds. Sie sind als geschützte Sondervermögen von der Kapitalanlagegesellschaft getrennt und genügen bereits damit einem hohen Sicherheitsniveau. Zum hohen Sicherheitsstandard gehört auch, dass ETFs an einem speziellen Qualitätssegment einer Börse gelistet sind. Zudem unterliegen viele ETFs in Europa dem europäischen Fondsrechtsrahmen UCITS III, d.h. den umfangreichen Bestimmungen zu zulässigen Anlagegegenständen, zur verwahrenden Bank, zum Vertrieb und zum Anlegerschutz. Dedizierte „Market Maker“ unterstützen den Handel mit ETFs und sorgen für eine börsentägliche, liquide Handelbarkeit.

Ein weiterer Vorteil von ETFs ist deren flexible und schlanke Handhabung. Sie lassen sich genauso schnell und kostengünstig handeln wie Aktien, verbinden darüber hinaus aber auch die Vorteile von klassischen Investmentfonds. Ein ETF wird mit einer einzigen Order über die Börse gekauft und stellt in der Folge dann auch nur eine Depotposition dar. Und das, obwohl damit gleich eine komplette Anlageklasse erworben wurde. Am Beispiel eines ETF auf den DAX-Index also quasi gleich 30 Aktientitel „auf einen Streich“. Sowohl für die transparente und effiziente Steuerung eines Portfolios als auch die buchhalterische Abwicklung sind ETFs damit eine deutliche Erleichterung.

Der ETF-Markt bietet Stiftungen vielfältige Auswahlmöglichkeiten für die Umsetzung maßgeschneiderter Anlagestrategien. Indexfonds bilden neben Geld- und Rentenmärkten das gesamte Spektrum der Aktienmärkte ab, von den etablierten Industriestaaten bis hin zu Schwellenländern – den so genannten Emerging Markets. Auch Anlagen in Rohstoffe oder sogar in Alternative Investments lassen sich zielgenau über ETFs darstellen. Ebenso unterschiedlichste Anlagestrategien, wie z.B. Liquiditätsmanagement oder Core-Satellite-Strategien.

Zu guter Letzt sind die Kosten ein wesentliches Argument für den Einsatz von ETFs. Während mit einem klassischen Aktienfonds Managementgebühren von ca. 1,5 bis 2% p.a. verbunden sind, betragen diese bei einem Aktien-ETF lediglich rd. 0,15 bis 0,50% p.a. Im Rentenbereich stehen klassischen Rentenfonds mit Kosten von 0,5 bis 1% p.a. die ETFs mit Kosten von 0,15 bis 0,25% p.a. gegenüber. Kleinere Stiftungen können damit die Kosten der Vermögensverwaltung auf ein Niveau bringen, welches den Vermögensverwaltungskosten großer bis sehr großer Stiftungen in nichts nachsteht.

### Fazit:

Gerade für Stiftungen – mit ihren besonderen Anforderungen an die Anlage der Stiftungsvermögen – sind ETFs heutzutage mehr als nur eine Alternative. Im Mittelpunkt einer stiftungsspezifischen Vermögensanlage stehen traditionell Anlageklassen mit kontinuierlichen, regelmäßigen Erträgen, wie z.B. Staatsanleihen, Pfandbriefe oder Unternehmensanleihen mit unterschiedlichen Laufzeiten. Dividendenstarke Aktien und Immobilienanlagen mit entsprechenden Mieteinnahmen runden i.d.R. das Anlagespektrum ab. Alle diese genannten Anlageklassen können auch transparent und flexibel über ausschüttende ETF-Tranchen abgebildet werden. Durch unterschiedliche Gewichtungen kann das Portfolio dabei gemäß des eigenen Risikoprofils und den individuellen Ausschüttungserfordernissen der Stiftung passgenau strukturiert werden.

Auch für die zweite Kernanforderung an eine stiftungsspezifische Vermögensanlage, den Erhalt des Stiftungsvermögens, können ETFs wichtige Beiträge leisten. Neben den klassischen sicherheitsorientierten Anlageklassen, wie z.B. Staatsanleihen und Obligationen mit hohen Qualitätsanforderungen, bilden Indexfonds auch dynamischere Anlageklassen wie z.B. Aktien, Rohstoffe oder Immobilien ab. Diese sind historisch gering oder gar nicht mit den Anleihemärkten korreliert, die den wesentlichen Beitrag zur Generierung der laufenden Erträge leisten. Durch die Kombination dieser verschiedenen Anlageklassen über ETFs lässt sich ein Stiftungsportfolio entsprechend diversifizieren und das Risiko bzw. die Volatilität zum Teil deutlich reduzieren.

Stiftungen, die eine breite Diversifikation ihrer Investments anstreben und eine passive Anlagestrategie für sich als vorteilhaft erachten, können außerdem die Kosten ihrer Vermögensverwaltung durch den Einsatz von ETFs deutlich senken. Gleichzeitig ist das Stiftungsportfolio nicht von der Qualität eines Fondsmanagements abhängig, sondern immer so gut wie „der Markt“. Letzteres muss sich dabei nicht immer als nachteilig erweisen.

*Frank Kamp,*

Deutsche Bank AG, Leiter Philanthropical Wealth Advisory

## Veranstaltungshinweise

### CEPS Weiterbildung: „Zertifikatslehrgang Performance & Kommunikation in NPO (CAS)“

Thema	Grundzüge von Kommunikation, Monitoring und Wirkungsmessung in NPO
Termine	Modul 1: 6.-9. September 2010 Modul 2: 6.-8. Oktober 2010 Modul 3: 1.-4. November 2010
Veranstalter	Centre for Philanthropy Studies (CEPS), Universität Basel
Ort	Basel
Kontakt	<a href="mailto:ceps@unibas.ch">ceps@unibas.ch</a>

### Seminar „EU-Förderung für bürgerschaftliches Engagement“

Thema	EU-Förderung für bürgerschaftliches Engagement
Termin	24. September 2010
Veranstalter	Kontaktstelle Deutschland „Europa für Bürgerinnen und Bürger“, Bundesnetzwerk Bürgerschaftliches Engagement
Ort	Berlin
Kontakt	<a href="mailto:info@kontaktstelle-efbb.de">info@kontaktstelle-efbb.de</a>

### ConSozial 2010

Thema	Sozial wirtschaften – nachhaltig handeln
Referenten	Dr. Reinhard Marx, Peter Masuch u.v.a.
Termin	3.-4. November 2010
Ort	Messezentrum Nürnberg
Kontakt	<a href="mailto:consozial@ki-consult.de">consozial@ki-consult.de</a>

### 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. November 2010
Veranstalter	Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen
Ort	Bucerius Law School, Hamburg
Kontakt	<a href="http://www.hamburger-tage.org">www.hamburger-tage.org</a>

### Professionelles Management von Ehrenamtlichen

Thema	Modul 1: Entwicklung und Wandel des Ehrenamts
Termin	25.-26. Februar 2011
Thema	Module 2-7
Termine	25.-26. März 2011; 6.-7. Mai 2011; 1.-2. Juli 2011; 16.-17. September 2011; 21.-22. Oktober 2011;
Thema	Modul 3: Personalentwicklung für das Ehrenamt
Termine	6.-7. Mai 2011; 25.-26. November 2011
Veranstalter	Campus Weiterbildung Fachhochschule Würzburg-Schweinfurt
Ort	CPH – Caritas-Pirckheimer-Haus, Nürnberg
Kontakt	<a href="mailto:campus.weiterbildung@fhws.de">campus.weiterbildung@fhws.de</a> <a href="http://www.hochschul-kooperation-ehrenamt.de">www.hochschul-kooperation-ehrenamt.de</a>

## Veranstaltungsberichte

### 8. Doktorandenseminar zum Non-Profit-Recht des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

Am 18. und 19.6.2010 lud das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit Organisationen zum 8. Doktorandenseminar im Non-Profit Recht an die Bucerius Law School, Hamburg, ein. Das Seminar hat das Ziel, die Doktoranden besser zu vernetzen und ihnen Gelegenheit zu einem Gedanken- und Erfahrungsaustausch sowie zur interaktiven Diskussion der Promotionsvorhaben im Non-Profit-Recht zu geben. In diesem Jahr kamen 22 Promotionsstudenten aus Deutschland, Österreich und der Schweiz der Einladung nach und wurden am Freitag durch Prof. Dr. *Birgit Weitemeyer*, Bucerius Law School, begrüßt.

Anschließend referierte Prof. Dr. *Peter Rawert*, Notariat Ballindamm, Hamburg, anhand eines Katalogs zehn zentraler Rechts- und Praxisfragen über „Die Stiftung in der Vertragsgestaltung“. Insbesondere ging er dabei auf die Fragen ein, zu welchen Zwecken eine Stiftung errichtet werden kann, ob bei der Errichtung das Vermögen zwingend vom Stifter aufgebracht werden muss und welche Regelungen sich im Hinblick auf die Vermögenserhaltung und -verwaltung empfehlen. Nach einem gemeinsamen „Public Viewing“ des Vorrundenspiels Deutschland gegen Serbien trug Prof. em. Dr. *Dieter Reuter*, Universität Kiel, über „Die Verbrauchsstiftung“ vor, eine Stiftung, die ausweislich des Stiftungsgeschäfts den Stiftungszweck durch den Verbrauch des zugewendeten Vermögens verwirklichen soll. *Reuter* hält die Verbrauchsstiftung trotz des stiftungsrechtlichen Gebots der Vermögenserhaltung grundsätzlich für zulässig. Allerdings ist sie seiner Ansicht nach nicht per se steuerbegünstigt, auch wenn sie gemeinnützige Zwecke verfolgt. Nach dem Vortrag kam es zu einer angeregten Diskussion zwischen *Rawert*, *Reuter* und den teilnehmenden Doktoranden, die insbesondere durch Wortbeiträge zum österreichischen und schweizerischen Recht inspiriert wurde.



In verschiedenen, themenspezifisch eingeteilten Kleingruppen erhielten die Doktoranden die Möglichkeit zur Diskussion ihrer Promotionsvorhaben unter fachkundiger Leitung von Dr. *Barbara von Finckenstein*, Universität Rostock, RiAG PD Dr. *Thomas von Hippel*, Hamburg, Dr. *Gregor Roth*, Bucerius Law School, Prof. Dr. *Birgit Weitemeyer* sowie Assoz. Prof. Dr. *Johannes Zollner*, Wirtschaftsuniversität Wien. Die Teilnehmenden bekamen so die Gelegenheit, über ihr Dissertationsprojekt oder einen besonders interessanten Teilaspekt zu referieren und sich im Anschluss Fragen und Diskussionsbeiträge zu stellen.

Nach einer Würdigung seiner Verdienste für das Institut für Stiftungsrecht sprach *Rolf Hunck*, Senior Executive Consultant, Deutsche Bank AG, bei einem „Sommerlichen Kaminabend“ über „Die Anlage des Stiftungsvermögens im Wandel der Zeit“ gespickt mit vielen Anekdoten aus seiner langjährigen Erfahrung im Private Wealth Management. Mit einem gemeinsamen Abendessenklang der erste Tag aus.

Am Sonnabend, den 19.6.2010, behandelte *Weitemeyer* in ihrem Vortrag über „Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen?“ die Frage nach der Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben, altruistisch motivierten Spenden und verdeckten Gewinnausschüttungen. Anschließend wurde abermals in den Kleingruppen sowie bei einem abschließenden Mittagsimbiss über die Dissertationsvorhaben diskutiert.

*Esther Kindler*



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

## JUBILÄUMSVERANSTALTUNG 10 JAHRE BUCERIUS LAW SCHOOL - 10 JAHRE HAMBURGER TAGE DES STIFTUNGS- UND NON-PROFIT-RECHTS BILANZ UND AUSBLICK – WO STEHT DIE BÜRGERGESELLSCHAFT HEUTE?

Bescheinigung nach §15 FAO für die steuerrechtlichen Teilveranstaltungen



### 10. HAMBURGER TAGE DES STIFTUNGS- UND NON-PROFIT-RECHTS

Institut für Stiftungsrecht und das  
Recht der Non-Profit-Organisationen  
Bucerius Law School, Hamburg  
05./06. November 2010

#### Beirat des Instituts:

*Arndt P. Funken*, Deutsche Bank AG, Frankfurt/M.; *Prof. Dr. Rainer Hüttemann*, Institut für Steuerrecht, Universität Bonn; *Prof. Dr. Thomas Koller*, Ordinarius für Privatrecht und Sozialversicherungsrecht, unter Berücksichtigung des Steuerrechts, Universität Bern; *Prof. Dr. Karl-Heinz Paqué*, Lehrstuhl für Internationale Wirtschaft, Universität Magdeburg; *Prof. Dr. Peter Rawert*, LL.M. (Exeter), Notariat Ballindamm, Hamburg; *Prof. Dr. Dieter Reuter*, Kiel; *Dr. Andreas Richter*, LL.M. (Yale), P + P Pöllath + Partners, Berlin; *Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt*, Bucerius Law School, Hamburg.

#### Ehrenmitglied:

*Rolf Hunck*, Senior Executive Consultant, Deutsche Bank AG, Hamburg.

[www.hamburger-tage.org](http://www.hamburger-tage.org)

### WISSENSCHAFTLICHE LEITUNG

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

#### THEMENSCHWERPUNKTE:

Treffen mit den Stiftungsreferenten der Länder  
Treuhandstiftung, Stiftungszentrum, Dachstiftung  
Satzungsänderungen (Vergütung, Zusammenlegung, Zweck)  
Aktuelle Umsatzsteuerprobleme von Non-Profit-Organisationen und Gemeinschaftsrecht  
Brauchen wir neue Rechtsformen für NPO's?  
Reporting in Social Entrepreneurship  
Gemeinnützigkeits- und spendenrechtliche Aspekte im Rahmen der Förderung der Kunst und Kultur  
Aktuelles Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht  
Die Erfahrungen in Österreich mit dem neuen Spendenrecht  
Podiumsdiskussion: Die aktuelle Förderpolitik für den Dritten Sektor

#### REFERENTEN

*Prof. Dr. Markus Achatz*, Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik, Universität Linz; *Hendrik Doobe*, LL.B., Institute of Law and Economics, Universität Hamburg; *Kai Gehring*, MdB, Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, Berlin; *Prof. Dr. Stefan Geibel*, Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht sowie Centrum für soziale Investitionen und Innovationen, Universität Heidelberg; *Markus Grübel*, MdB, CDU/CSU-Fraktion, Berlin; *Dr. Nils Krause*, LL.M. (Durham), White & Case, Hamburg; *Ute Kumpf*, MdB, SPD-Fraktion, Berlin; *Prof. Dr. Peter Rawert*, LL.M. (Exeter), Notariat Ballindamm, Hamburg; *Barbara Roder*, Allianz4Good, München; *Dr. Stephan Schauhoff*, Flick Gocke Schaumburg, Bonn; *Wolfgang Schmidbauer*, BDO Deutsche Warentreuhand AG, Köln; *Harald Spiegel*, Dr. Mohren & Partner, München; *Prof. Dr. Dr. h.c. Daniel Thürer*, LL.M. (Cambridge), Lehrstuhl für Völkerrecht, Europarecht, öffentliches Recht und vergleichendes Verfassungsrecht, Universität Zürich; *Dr. Christoph Wäger*, Richter am Bundesfinanzhof, München; *MinDir. Werner Widmann*, Finanzministerium Rheinland-Pfalz, Mainz; *Dr. Stefan Wilk*, Richter am Finanzgericht, Köln; *RegDir. Heiner Woitschell*, Hessisches Ministerium der Finanzen, Wiesbaden.

## BILANZ UND AUSBLICK – WO STEHT DIE BÜRGERGESELLSCHAFT HEUTE?

## 10. HAMBURGER TAGE DES STIFTUNGS- UND NON-PROFIT-RECHTS

**05./06. November 2010**  
**Bucerius Law School, Hamburg**

Preis: € 790,- (USt.-frei). Vorzugspreis für Mitglieder der Verbände/Organisationen des Dritten Sektors: € 650,- (USt.-frei). Frühbucherrabatt: 10% bei Buchung bis 10.10.2010.

**Teilnehmer – Sie treffen**

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

**Beirat der Hamburger Tage:**

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

**Stimmen der Teilnehmer 2009:**

„Themenspektrum rechtfertigte in vollem Maße den Anspruch der Hamburger Tage, ‚Die Jahrestagung des Dritten Sektors‘ zu sein: wissenschaftlich, praktisch und interdisziplinär.“

„Thematisch breit aufgestellte Veranstaltung.“

„Umfassender Austausch zwischen Lehre, Forschung und Praxis in einzigartiger, interdisziplinärer Ausrichtung.“

„Die Zusammenstellung der Vorträge war sehr gelungen.“

**1. TAG: FREITAG, DEN 05.11.2010**

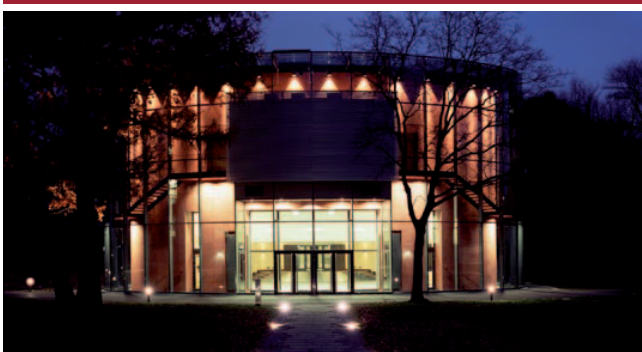
- 08.30 – 09.00 Uhr Teilnehmerregistrierung und Begrüßungskaffee
- 09.00 – 09.15 Uhr Eröffnung der Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts  
*Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*
- 09.15 – 09.45 Uhr Hamburger Rede: Gedanken zur Republik - in Europa, den USA und weltweit  
*Prof. Dr. Dr. h.c. Daniel Thürer*, LL.M. (Cambridge), Lehrstuhl für Völkerrecht, Europarecht, öffentliches Recht und vergleichendes Verfassungsrecht, Universität Zürich, Mitglied des Internationalen Komitees des Roten Kreuzes
- 09.45 – 10.00 Uhr Diskussion

**I. Themenblock – Brennpunkte des Landesstiftungsrechts – Das große Treffen mit den Stiftungsreferenten der Länder**

*Diskussionsleitung: Prof. Dr. Rainer Hüttemann*

**Impulsreferate**

- 10.00 – 10.20 Uhr Rechnungslegung und Prüfungsumfang der Landesstiftungsbehörden  
*Harald Spiegel*, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Dr. Mohren & Partner, München
- 10.20 – 10.40 Uhr Zum Umgang der Stiftungsbehörden mit dem Stiftungsvermögen  
*Dr. Stephan Schauhoff*, Rechtsanwalt, Flick Gocke Schaumburg, Bonn
- 10.40 – 11.10 Uhr Kaffeepause
- 11.10 – 11.30 Uhr Satzungsänderungen (Vergütung, Zusammenlegung, Zweck)  
*Prof. Dr. Peter Rawert*, LL.M. (Exeter), Notar, Notariat Ballindamm, Hamburg
- 11.30 – 12.30 Uhr Diskussion mit dem Podium: Stiftungsreferenten der Länder
- 12.30– 13.30 Uhr Gemeinsames Mittagessen



# npOR

ZEITSCHRIFT  
FÜR DAS RECHT  
DER NON PROFIT  
ORGANISATIONEN

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

## Aufsätze

Prof. em. Dr. Dieter Reuter\*

### Die Verbrauchsstiftung

#### I. Der Meinungsstand

Unter Verbrauchsstiftung versteht man eine Stiftung, die nach dem Stiftungsgeschäft den Stiftungszweck nicht – wie normalerweise – mit Hilfe der Erträge des gewidmeten Vermögens, sondern durch Verbrauch des Vermögens selbst verwirklichen soll.<sup>1</sup> Sie ist in zwei Variationen denkbar: Einmal kann der Zweck der Stiftung den Verbrauch des Stiftungsvermögens erfordern. So lag es etwa bei der Stiftung Erinnerung, Verantwortung und Zukunft, die aus der deutschen Wirtschaft gegründet worden war, um die im 2. Weltkrieg von den Nazis vor allem aus Osteuropa rekrutierten Zwangsarbeiter zu entschädigen. Die Stiftung bestand 6 Jahre und verteilte während dieser Zeit ihr gesamtes Vermögen in Höhe von mehr als 5 Mrd. EUR bestimmungsgemäß an die noch lebenden ehemaligen Zwangsarbeiter.<sup>2</sup> Zum anderen kann der Stifter die Stiftung trotz ihres an sich zeitlich unbeschränkten Zwecks auf eine bestimmte Lebenszeit (20, 30, 50 Jahre) mit dem Auftrag begrenzt haben, das zugewendete Vermögen bis dahin vollständig zu verausgaben.<sup>3</sup> Prominente Beispiele gibt es dazu – soweit ersichtlich – nicht. Immerhin hört man aus der Praxis gelegentlich von potentiellen Stiftern, die mit einem entsprechenden Wunsch an ihre Berater herantreten. Aber anscheinend stoßen sie damit bei den Stiftungsbehörden auf wenig Gegenliebe.

Das verwundert auf den ersten Blick etwas, weil das Landesstiftungsrecht überwiegend für beide Gestaltungen offen ist. 8 von 16 Landesstiftungsgesetzen (Berlin, Hamburg, NRW, Rheinland-Pfalz, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein, Thüringen) kennen überhaupt keine Einschränkungen. Zwar ist danach das Stiftungsvermögen grundsätzlich in seinem Bestand zu erhalten, doch kann die Satzung Ausnahmen zulassen.<sup>4</sup> Das BaWürttStiftG stellt die Vermögenserhaltung ebenfalls unter Satzungsvorbehalt, fügt jedoch hinzu, auf jeden Fall müsse die Stiftung auf eine angemessen lange Zeit errichtet werden.<sup>5</sup> In 4 Ländern (Bremen, Hessen, Niedersachsen, Saarland)<sup>6</sup> ist die Vermögenserhaltung satzungsfest, aber die Auf-

sichtsbehörde kann Ausnahmen gestatten, wenn der Stifterwille ohnedem nicht zu verwirklichen ist und der Bestand der Stiftung für angemessene Zeit gewährleistet ist. In Bayern gilt das Vermögenserhaltungsgebot absolut.<sup>7</sup> Zwar ist *Backert*, der für das Stiftungsrecht zuständige Referent in Bayern, nachträglich zurückgerudert: Die zwingende Vermögenserhaltung soll sich nur auf das Vermögen beziehen, das der Stifter nicht davon ausgenommen hat.<sup>8</sup> Aber Referenten in Ministerien sind nicht der Gesetzgeber. Anhaltspunkte dafür, dass der bayerische Gesetzgeber etwas anderes hat sagen wollen, als er gesagt hat, sind nicht ersichtlich, so dass ein Redaktionsversehen ausscheidet.<sup>9</sup> Die Landesstiftungsgesetze von Brandenburg und Mecklenburg-Vorpommern äußern sich schon gar nicht zum Vermögenserhaltungsgebot, geschweige denn zu möglichen Ausnahmen.

\* Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser anlässlich des 8. Doktorandenseminars am 18.6.2010 an der Bucerius Law School gehalten hat. Der Vortragsstil wurde beibehalten.

1 Reuter, MüKo-BGB, 5. Aufl. 2006, §§ 80, 81 Rn. 16; differenzierter Muscheler, Die Verbrauchsstiftung, FS Werner, 2009, S. 129, 138.

2 Vgl. Feick, Die Verbrauchsstiftung im Zivil- und Steuerrecht, in: 4. Stiftungsrechtstag an der Ruhr-Universität Bochum, 22. Januar 2010, S. 67.

3 Muscheler (Fn. 1), S. 129, 134, 137.

4 § 3 BerlStiftG; § 4 Abs. 2 HambStiftG; § 4 Abs. 2 NRWStiftG; § 7 Abs. 2 RhPfStiftG; § 4 Abs. 3 SachsStiftG; § 14 Abs. 2 Sachs-AnhStiftG; § 4 Abs. 2 SchlHolStiftG; § 14 Abs. 2 ThürStiftG.

5 § 7 Abs. 2 BaWürttStiftG.

6 § 7 Abs. 1 BremStiftG; § 6 Abs. 7 HessStiftG; § 6 Abs. 1 NdsStiftG; § 6 Abs. 1 SaarStiftG.

7 Art. 6 Abs. 3 BayStiftG.

8 Backert/Carstensen, Nochmals: Der Modellentwurf eines Landesstiftungsgesetzes. Kritische Anmerkungen zu Hüttemann, Rawert, ZIP 2003, 284, 285.

9 A.A. Muscheler (Fn. 1), S. 129, 139.

Auch das Bundesstiftungsrecht (§§ 80 – 88 BGB) erwähnt weder das Vermögenserhaltungsgebot noch Ausnahmen dazu. Es fordert lediglich in § 80 Abs. 2 BGB die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks müsse, damit die Stiftung anerkanntsfähig sei, gesichert erscheinen. Die h.M. entnimmt dem die Anerkennungsfähigkeit der Verbrauchsstiftung in beiden Varianten, vorausgesetzt nur, der Vermögensbedarf der Stiftung lässt sich im Vorhinein einigermaßen verlässlich abschätzen, so dass die Lebensfähigkeitsprüfung nach § 80 Abs. 2 BGB nicht leer läuft.<sup>10</sup> Gewichtige Stimmen widersprechen: Das Erfordernis der Dauerhaftigkeit entspreche dem tradierten Wesen der Stiftung, es diene der Abgrenzung der Stiftung von Spende und Sammelvermögen und es mache die Verselbständigung der Stiftung zur juristischen Person für den Rechtsverkehr erträglich, indem es durch das implizite Gebot der Vermögenserhaltung und die Verhinderung kurzlebiger Erscheinungsformen der Stiftung die Verantwortungsfähigkeit der Stiftung sichere.<sup>11</sup> Ferner gerate die Verbrauchsstiftung in Konflikt mit § 80 Abs. 1 S. 2 BGB. Die Stiftung sei danach ein rechtlich verselbständigtes Zweckvermögen. Die Unantastbarkeit des Stammvermögens sei ein wesentliches Element der Trennung von Stifter und Stiftung. Die Verbrauchsstiftung sei demgegenüber jedenfalls, wenn der Stifter sich selbst zum Stiftungsvorstand berufe, nichts weiter als ein Sondervermögen des Stifters. Da das Publikum bei einer Stiftung ein unantastbares Stammvermögen voraussetze, komme es bei Spenden und vor allem bei Zustiftungen zu einer systematischen Täuschung über das Förderverhalten und die Dauerhaftigkeit der Stiftung.<sup>12</sup> Die Verbrauchsstiftung umgehe darüber hinaus das Schenkungs- und Vermächtnisrecht. In der Sache stelle sie sich nämlich unter Lebenden als eine Reihe von Schenkungen und von Todes wegen als eine Reihe von Vermächtnissen dar. Ihre Einkleidung als Verbrauchsstiftung mache nach h.M. den Widerruf wegen Verarmung nach § 528 BGB unmöglich und setze die zeitliche Befristung von Vermächtnissen nach §§ 2162 f. BGB außer Kraft.<sup>13</sup> Schließlich sei die Verbrauchsstiftung nicht mit dem zwingenden Liquidationsgebot gem. §§ 88 S. 3, 50-52 BGB vereinbar. Denn sie laufe auf eine „kalte Liquidation“ der Stiftung ohne Rücksicht auf den mit diesen Vorschriften bezweckten Gläubigerschutz hinaus.<sup>14</sup>

Eine besondere Position vertritt Schlüter. Danach darf der Stiftungszweck zwar nicht so angelegt sein, dass er durch den bloßen Verbrauch des Stiftungsvermögens erfüllt werden kann. Doch soll eine Stiftung mit dem Zweck (!) der Einwerbung von Mitteln für ein fest umrissenes Projekt zulässig sein.<sup>15</sup>

## II. Zuständigkeit des Landesstiftungsrechts ?

Der Meinungsstand wirft als erste die Frage auf, ob – wie offenbar der Großteil der Landesgesetzgeber geglaubt hat – das Landesstiftungsrecht über die Zulässigkeit der Verbrauchsstiftung entscheiden kann oder ob das Bundesstiftungsrecht insoweit eine abschließende Regelung enthält. Der Modernisierungsgesetzgeber von 2002 hat bekanntlich die Voraussetzungen für die Anerkennung der Stiftung in den §§ 80, 81 BGB bundeseinheitlich regeln wollen. Für zusätzliche oder gar abweichende landesstiftungsrechtliche Anerkennungsvoraussetzungen ist seither kein Raum mehr.<sup>16</sup> Unverändert gelassen hat der Modernisierungsgesetzgeber dagegen § 85 BGB, der nach wie vor für die Verfassung der Stiftung eine Landeszuständigkeit vorsieht. Zwar ist der historische Zweck dieser Zuständigkeit, dem Landesgesetzgeber eine stärkere Einbindung des Stiftungswesens in die öffentliche Verwaltung, insbesondere die Berufung von Behörden zu Stiftungsvorständen zu ermöglichen<sup>17</sup>, aus verfassungsrechtlichen Gründen überholt. Ausdrücklich hat das BVerwG festgestellt, kraft ihrer Grund-

rechtssubjektivität dürften Stiftungen allein zugunsten der öffentlichen Interessen in Dienst genommen werden, auf deren Förderung sie durch das Stiftungsgeschäft verpflichtet worden seien. Der Staat dürfe nur eine Rechtsaufsicht ausüben. Die Fachaufsicht – und damit erst recht die Unterordnung unter die Ziele der Verwaltung – sei ihm verwehrt.<sup>18</sup> Doch hat der Bundesgesetzgeber dem Vorbehalt des Landesgesetzes für die Stiftungsverfassung eine neue Legitimationsgrundlage unterschoben. In den Materialien (BT-Drucks. 14/8765, S. 7) heißt es nämlich dazu, der Bund habe von seiner Zuständigkeit zur näheren Ausgestaltung und zur Arbeitsweise von Stiftungen nach Art. 74 Ziffer 1 GG keinen erschöpfenden Gebrauch gemacht, so dass in diesem Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung Raum für ergänzendes Landesstiftungsrecht bleibt.<sup>19</sup>

Gehört die Zulässigkeit der Verbrauchsstiftung nun in den Bereich der Anerkennungsvoraussetzungen oder ist sie eine Frage der vom Bundesgesetzgeber offen gelassenen näheren Ausgestaltung der Stiftung? Die meisten Landesgesetzgeber gehen offenbar von der zweiten Alternative aus. Veranlasst ist das wohl dadurch, dass die Verbrauchsstiftung gesetzestechnisch nicht als besondere Form der Stiftung, sondern als Ausnahme vom Grundsatz der Vermögenserhaltung gestaltet ist. Indessen ist – wie sich aus § 80 Abs. 1 S. 2 BGB ergibt – die Widmung des Vermögens zusammen mit dem Zweck der Stiftung der Kern der Stiftungerrichtung. Die Errichtungsvoraussetzungen wären bundesrechtlich unvollständig geregelt, wenn danach offen (und damit der landesstiftungsrechtlichen Regelung zugänglich) wäre, ob das Vermögen als unantastbares Stammvermögen gewidmet sein muss oder ob es auch als Vermögen zum Verbrauch gewidmet sein kann. Die dem Landesgesetzgeber überlassene „nähere Ausgestaltung“ der Stiftung und Regelung ihrer „Arbeitsweise“ kann sich daher nur auf Punkte beziehen, die für das Prüfungsprogramm der Anerkennungsbehörde keine Rolle spielen wie z.B. die Rechte des noch lebenden Stifters oder die Haftung des Stiftungsvorstands (die freilich ebenfalls – mit der Folge der Nichtigkeit der entsprechenden Regelungen statt fehlender Anerkennungsfähigkeit des Stiftungsvorhabens – an bundesstiftungsrechtliche

10 Reuter, MüKo-BGB (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 16 f.; Schiffer, AnwK-BGB, 2004, § 80 Rn. 91; Beuthien, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 3. Aufl. 2009, § 77 Rn. 31 f.; Werner/Saenger, Die Stiftung, 2008, Rn. 184; v. Hippel, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, 2008, S. 569; Hüttemann, Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtsformbezogenen Privilegierung von Stiftungen im Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, Non Profit Law Yearbook 2001, S. 145, 154; Lutter, Die Verbrauchsstiftung – Stiftung auf Zeit, Non Profit Law Yearbook 2004, S. 43 ff.; a.A. Werner, Erman-BGB, 12. Aufl. 2008, Vor § 80 Rn. 23; Andrick/Suerbaum, Stiftung und Aufsicht, 2. Aufl. 2003, § 7 Rn. 18; Muscheler (Fn. 1), S. 129 ff.; stark einschränkend Schlüter, Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung, 2004, S. 308 ff.; Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 169 ff.

11 Muscheler (Fn. 1), S. 129, 140 f.

12 Muscheler (Fn. 1), S. 141 f.

13 Muscheler (Fn. 1), S. 143.

14 Muscheler (Fn. 1), S. 143 f.

15 Schlüter (Fn. 10), S. 309 f.

16 BT-Drucks. 14/8765, S. 7; Hüttemann, Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, ZHR 167 (2003), 35, 45; Muscheler, Bundesrechtliche Vorgaben und Grenzen für eine Reform der Landesstiftungsrechte, ZSt 2004, 3.

17 Vgl. Mugdan, Die gesamten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich, Teil I S. 419, 664.

18 BVerwGE 40, 347, 350 f.

19 Vgl. LT-Drucks. Hamburg 18/1513, S. 7 f.; LT-Drucks. Rheinland-Pfalz 14/3129, S. 21 f.

Grenzen stoßen können.<sup>20</sup>). Die Frage nach der Zulässigkeit der Verbrauchsstiftung beantwortet sich daher abschließend nach Bundesstiftungsrecht. Die einschlägigen Normen der Landesstiftungsgesetze sind nach Art. 72 I GG unwirksam.<sup>21</sup>

### III. Die Rechtslage nach Bundesstiftungsrecht

#### 1. Das Erfordernis der Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks

Im Text der §§ 80 ff. BGB ist die Verbrauchsstiftung weder mittelbar noch unmittelbar erwähnt. Auch § 80 Abs. 2 BGB lässt an sich offen, ob nicht ein vorübergehender Zweck ausreicht, dessen dauernde und nachhaltige Erfüllung während seiner Dauer gesichert erscheinen muss.<sup>22</sup> Allerdings hat der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung<sup>23</sup> durch § 80 Abs. 2 BGB das von der h.M. zuvor aus dem Stiftungsbegriff abgeleitete Erfordernis der Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks<sup>24</sup> bestätigen wollen, und zwar aus gutem Grund: Der von vornherein absehbar kurzfristige Zweck rechtfertigt zu seiner Erfüllung keine rechtlich verselbständigte Organisation. Vielmehr kann man den „Stifter“ dafür auf die Möglichkeit verweisen, den gewählten Zweck höchstpersönlich oder durch eine von ihm selbst getragene Organisation zu verwirklichen.<sup>25</sup> Auch die andere juristische Person des bürgerlichen Rechts, der eingetragene Verein, ist definitionsgemäß auf Dauer angelegt.<sup>26</sup> Die juristischen Personen des Handelsrechts weichen zwar ab. Insbesondere eine GmbH kann sowohl für einen dauerhaften als auch für einen vorübergehenden Zweck errichtet werden.<sup>27</sup> Aber das hängt mit dem spezifisch handelsrechtlichen Bedürfnis zusammen, die Haftung der Gesellschafter für risikobehaftetes Handeln zu beschränken.<sup>28</sup> Im Vereins- und Stiftungsrecht gibt es dieses Bedürfnis grundsätzlich nicht. Auf der anderen Seite bedeutet das Erfordernis der Dauerhaftigkeit des Zwecks im Verständnis des Gesetzgebers nicht, dass Stiftungen von befristeter Dauer ausgeschlossen sind. In der Gesetzesbegründung zur Stiftungsrechtsmodernisierung 2002 heißt es dazu ausdrücklich, die Erfüllung des Stiftungszwecks könne „auf eine längere Dauer gerichtet, aber dennoch mit einem zeitlichen Ende verbunden sein.“<sup>29</sup> Vom Willen des Gesetzgebers ist daher zumindest die sog. Stiftung auf Zeit gedeckt, vorausgesetzt nur, die Dauer ist so bemessen, dass die rechtliche Verselbständigung der Zweckerfüllung in einer von ihren Promotoren getrennten Organisation gerechtfertigt erscheint.

#### 2. Unzulässigkeit der echten Zeitstiftung?

Nicht erkennbar ist entgegen *Muscheler*<sup>30</sup>, dass dieses gesetzgeberische Votum zwischen Stiftungen, die zweckbefristet sind, und solchen unterscheiden will, denen der Stifter trotz an sich unbegrenzt verfolgbarer Zwecks ein zeitliches Limit gesetzt hat. Nicht nur die schon von *Coing* erwähnte Stiftung für die Verwundeten eines bestimmten Krieges, sondern auch die auf eine Lebensdauer von 30 oder 50 Jahren begrenzte Stiftung zur Unterstützung hilfsbedürftiger Kinder ist danach zulässig. Die gegen die Zulässigkeit der zweiten Alternative, der sogenannten echten Zeitstiftung, vorgebrachten systematischen Argumente<sup>31</sup> sind nicht tragfähig. Gewiss fehlt im Stiftungsrecht eine Vorschrift, die – wie die §§ 262 Abs. 1 Nr. 1 AktG, 79 GenG und § 60 I Nr. 1 GmbHG – den Ablauf der für die Dauer bestimmten Zeit ausdrücklich zum Auflösungsgrund erklärt. Aber das gilt auch für das BGB-Vereinsrecht, für das sich die gleiche Rechtslage nur mittelbar daraus ergibt, dass § 74 Abs. 2 BGB die Anmeldung der Auflösung durch Ablauf der für die Dauer des Vereins bestimmten Zeit zur Eintragung im Vereinsregister

vorschreibt. Dass der Verein auf befristete Dauer errichtet werden kann, hat der BGB Gesetzgeber also für selbstverständlich und daher für nicht besonders normierungsbedürftig gehalten.

Mit einem Umkehrschluss zu § 74 Abs. 2 BGB kann man ebenfalls nicht arbeiten.<sup>32</sup> Denn die Anmeldung der Auflösung zur Eintragung kommt mangels eines bundesrechtlich vorgeschriebenen Stiftungsregisters bei Stiftungen von vornherein nicht in Betracht. Der Ausfall einer § 74 II BGB entsprechenden Vorschrift im bayerischen Landesstiftungsrecht, das die Eintragung des Erlöschens der Stiftung im landesrechtlichen Stiftungsverzeichnis anordnet (Art. 4 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 BayStiftG), besagt allenfalls etwas über die Einschätzung der Rechtslage durch den bayerischen Landesgesetzgeber, nicht über die (bundesrechtliche) Rechtslage selbst.<sup>33</sup> Erst recht überzeugt das Argument nicht, die echte Zeitstiftung sei keine – als solche zulässige – Konkretisierung des Stiftungszwecks.<sup>34</sup> Weshalb soll man die Unterstützung hilfsbedürftiger Kinder zwar – woran niemand zweifelt – örtlich, nicht aber zeitlich begrenzen können? Aussagen über den Zeitraum der Zweckerfüllung sind genauso Aussagen über den Kreis der potentiellen Destinatäre wie Aussagen über den örtlichen Wirkungskreis der Stiftung. In beiden Fällen hat man es mit einer Konkretisierung des Stiftungszwecks zu tun.

#### 3. Die Einwände gegen die Verbrauchsstiftung

Es liegt nahe, eine Stiftung auf Zeit zugleich als Verbrauchsstiftung zu errichten. Denn es macht aus Stiftersicht wenig Sinn, eine Stiftung auf Zeit zu gründen, die ihr Stammvermögen erhalten muss mit der Folge, dass dieses nach Auflösung infolge Zeitablaufs an Anfallberechtigte fällt. Das gilt zumal im regelmäßigen Fall der gemeinnützigen Stiftung, in dem die Anfallberechtigten gemeinnützige Einrichtungen sein müssen. Zumindest prima facie scheint es allemal sinnvoller, die Vermögenssubstanz zur Erfüllung des Stiftungszwecks einzusetzen, anstatt sie einem zwar ebenfalls gemeinnützigen, aber eben doch anderen Zweck zugute kommen zu lassen.

Doch weisen die Gegner der Verbrauchsstiftung nicht ohne Grund darauf hin, dass ihre Anerkennung rechtliche Hindernisse zu überwinden hat, die im Fall der Stiftung auf Zeit fehlen. Noch relativ wenig Gewicht kommt dabei dem Einwand zu, die Verbrauchsstiftung sei der Sache nach eine Spende oder – bei mehreren „Stiftern“ – ein Sammelvermögen im Sinne des

20 Vgl. dazu *Reuter*, MüKo-BGB (Fn. 1), § 85 Rn. 22 f.; § 86 Rn. 20

21 Ebenso *Muscheler* (Fn. 1), S. 129, 140.

22 *Reuter*, MüKo-BGB (Fn. 1), Vor § 80 Rn. 49; *Lutter* (Fn. 10), S. 49, 45; a.A. *Muscheler* (Fn. 1), S. 129, 135.

23 BT-Drucks. 14/8765, S. 13 f.

24 *Rawert*, Staudinger-BGB, 13. Bearbeitung 1995, Vor § 80 Rn. 8; *Neuhoff*, Soergel-BGB, 12. Aufl. 1999, Vor § 80 Rn. 13; *Hüttemann* (Fn. 10), S. 145, 154.

25 Vgl. *Reuter*, MüKo-BGB (Fn. 1), Vor § 80 Rn. 49; ähnlich *Muscheler* (Fn. 1), S. 129, 141.

26 RGZ 60, 94, 96; 143, 212, 213; 165, 140, 143. Vgl. auch *Reuter*, MüKo-BGB (Fn. 1), §§ 21, 22 Rn. 1.

27 *Hueck/Fastrich*, Baumbach/Hueck-GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 1 Rn. 6.

28 Vgl. dazu *Schubert*, Das GmbH-Gesetz von 1892 - „eine Zierde unserer Reichsgesetzsammlung“. Das historische Geschehen um die GmbH von 1888 bis 1902, in: *Lutter/Ulmer/Zöllner* (Hrsgs.), FS 100 Jahre GmbH-Gesetz, 1992, S. 1, 4 ff.

29 BT-Drucks. 14/8765, S. 8.

30 A.a.O. (Fn. 1), S. 129, 134 f. (Unzulässigkeit der zeitlich befristeten Stiftung), 136 (Zulässigkeit der zweckbefristeten Stiftung im Falle der Planbarkeit des Endes).

31 *Coing*, Staudinger-BGB, 12. Aufl. 1980, § 80 Rn. 7.

32 A.A. *Muscheler* (Fn. 1), S. 129, 135.

33 A.A. *Muscheler* (Fn. 1), S. 129, 135.

34 A.A. *Muscheler* (Fn. 1), S. 129, 135.

§ 1914 BGB. Zwar entspricht es der ganz h.M.<sup>35</sup> dass Spenden und Sammelvermögen nicht als Stiftungen organisiert werden können und das kann man entgegen *Schlüter*<sup>36</sup> auch nicht dadurch überspielen, dass man das Sammeln zum Stiftungszweck und die Destinatäre zu Anfallberechtigten erklärt. Der Erwerb von Vermögen ist nach § 80 Abs. 1 S. 2 BGB Voraussetzung und Mittel, nicht Gegenstand der (gemeinnützigen) Zweckerfüllung der Stiftung. Aber der Vorbehalt gegen Spenden- und Sammelstiftungen ergibt sich nicht daraus, dass über die Erträge hinaus die Substanz des gespendeten bzw. gesammelten Vermögens für den Spenden- bzw. Sammlungszweck verwendet wird, sondern daraus, dass es definitionsgemäß an der Dauerhaftigkeit des Zwecks fehlt.<sup>37</sup> Freilich bestehen m.E. berechtigte Zweifel, dass die voraussehbar nicht mehr als 6 Jahre existierende Stiftung Erinnerung, Verantwortung und Zukunft wirklich einen dauerhaften Zweck verfolgt hat. Viel spricht dafür, dass sie ein Sammelvermögen gewesen ist, das eigentlich nicht als Stiftung hätte genehmigt werden dürfen.<sup>38</sup> Einmal mehr zeigt sich an diesem Fall, dass die moderne Vorstellung, die Anerkennung einer Stiftung sei ein gebundener Verwaltungsakt<sup>39</sup>, eine offene Flanke aufweist: Positive Anerkennungsentscheidungen können nach wie vor politisch getroffen werden, weil es in der Regel niemanden gibt, der befugt ist, dagegen zu klagen. Da auch rechtswidrige Verwaltungsakte grundsätzlich wirksam sind<sup>40</sup>, bleibt die Missachtung des Erfordernisses der Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks im Fall der Stiftung Erinnerung, Verantwortung und Zukunft und in ähnlichen Fällen folgenlos.

Schon mehr zählt das Argument, die Verbrauchsstiftung sei nicht mit den Anforderungen vereinbar, die im Interesse des Rechtsverkehrs an die Verselbständigung des Stiftungsvermögens zur juristischen Person zu stellen sind. Nun ist es sicher richtig, dass die vom Stifter selbst als Vorstand verwaltete Verbrauchsstiftung im Vergleich mit der Normalstiftung *ceteris paribus* die Distanz zu einem bloßen Sondervermögen des Stifters verkürzt. Doch bleiben die entscheidenden Elemente der Trennung von Stifter und Stiftungsvermögen unangetastet: Die Zweckbindung begrenzt die Verfügungsbefugnis des Stifters. Wie der normale Vorstand unterliegt der Stifter-Vorstand der staatlichen Stiftungsaufsicht.<sup>41</sup> Auch der Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes trägt den Vorbehalt gegen die Verbrauchsstiftung nicht wirklich. Zwar gibt es Stimmen im stiftungsrechtlichen Schrifttum, die dem Gebot der Vermögenserhaltung Gläubigerschutzfunktionen assoziieren. Gelegentlich hält man sogar die Unternehmensträgerschaft der Stiftung für unbedenklich, weil das stiftungsrechtliche Gebot der Vermögenserhaltung die Unternehmensgläubiger besser schützt als die Kapitalgarantien des Kapitalgesellschaftsrechts.<sup>42</sup> Indessen zeigt die Parallele zum Vereinsrecht, dass zumindest die Idealstiftung mit einem von der Vermögenserhaltung unabhängigen Gläubigerschutz auskommt. Der (ideale) BGB-Verein unterliegt auch dann, wenn er Vermögen hat und mit dessen Hilfe gemeinnützige Leistungen erbringt, keinem Gebot der Vermögenserhaltung. Vielmehr werden seine Gläubiger dadurch geschützt, dass der Vorstand nach § 42 Abs. 2 BGB unter Androhung persönlicher Haftung die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Vereins beantragen muss, sobald der Verein überschuldet ist, d.h. sobald das Vermögen nach Liquidationswerten die Verbindlichkeiten nicht mehr deckt.<sup>43</sup> Ein Grund, weshalb der Gläubigerschutz im Stiftungsrecht weitergehen muss, ist nicht ersichtlich. § 86 S. 1 BGB begnügt sich folgerichtig mit der Verweisung auf § 42 BGB.

Auch das Argument, die Verbrauchsstiftung führe zu einer die §§ 88 S. 3, 50-53 BGB verdrängenden „kalten Liquidation“,<sup>44</sup> wird durch die Parallele zum Vereinsrecht widerlegt. Im Ver-

einsrecht hindern die §§ 50-53 BGB nicht daran, das Vereinsvermögen ganz für den Vereinszweck zu verausgaben. Nach (freilich sehr anfechtbarer<sup>45</sup>) h.M. soll es nicht einmal ausgeschlossen sein, die Vereinsmitgliedschaft als vermögensrechtliche Mitgliedschaft auszugestalten, so dass die Mitglieder im Fall ihres Austritts abzufinden sind.<sup>46</sup> Die besonderen Gläubigerschutzkautele der §§ 50-53 BGB haben danach nur die Funktion, die Gläubiger dagegen zu schützen, dass das Vereinsvermögen in andere Hände übergeht und der Verein als ihr Schuldner wegen Wegfall des Vermögens erlischt, bevor sie wegen ihrer Forderungen befriedigt worden sind. Entsprechendes gilt im Stiftungsrecht. Genauso wenig wie im Vereinsrecht entfalten die §§ 50-53 BGB i.V.m. § 88 S. 3 BGB im Stiftungsrecht eine Vorwirkung für das Stadium vor Auflösung. Vielmehr sieht das Gesetz dafür ein anderes Mittel des Gläubigerschutzes vor, nämlich § 42 Abs. 2 i.V.m. § 86 S. 1 BGB. Es ist also nicht richtig, wenn behauptet wird: „So wenig das Stiftungsvermögen an die Anfallberechtigten ausgekehrt werden darf, bevor nicht ein Liquidationsverfahren durchgeführt wurde, so wenig darf das Stiftungsvermögen vollständig verbraucht und damit ein Liquidationsverfahren entbehrlich gemacht werden.“<sup>47</sup> Unter dem Gesichtspunkt der §§ 50-53 BGB kann man allenfalls Anstoß an Regelungen im Stiftungsgeschäft nehmen, die das Verfahren der §§ 50-53 BGB dadurch zu vermeiden versuchen, dass sie die Abwicklung vor die Auflösung vorverlegen. Aber das gilt auch für eine solche Regelung in der Vereinsatzung. Rückschlüsse auf die Unzulässigkeit der Verbrauchsstiftung lassen sich daraus genauso wenig ziehen wie Rückschlüsse auf die Unzulässigkeit eines satzungsgemäßen Verbrauchs des Vereinsvermögens. Soweit auf die Gefahr der Täuschung von Zustiftern und Spendern über das Förderverhalten und die Dauerhaftigkeit der Stiftung verwiesen wird,<sup>48</sup> ist das schon deshalb ein wenig überzeugendes Argument, weil Erscheinungsformen der Stiftung wie die privatnützige Stiftung eher mehr als weniger vom Stiftungsbild des allgemeinen Publikums abweichen, aus dem etwaige Spender und Zustifter stammen, als die Verbrauchsstiftung. Wenn man für Übereinstimmung der Stiftungspraxis mit dem Stiftungsbild des juristischen Laien sorgen will, bleibt die vorherrschende instrumentelle Handhabung des Stiftungsrechts insgesamt auf

35 Statt vieler *Rawert*, Staudinger-BGB (Fn. 24), Vor § 80 Rn. 8 a.E.

36 A.a.O. (Fn. 10), S. 309 f. unter unzutreffender Berufung auf *Hüttemann*, Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, FG Flume, 1998, S. 59, 87 f.

37 So zutreffend *Rawert*, Staudinger-BGB (Fn. 24), Vor § 80 Rn. 8 a.E.; unrichtige Berufung auf *Rawert* bei *Schlüter* (Fn. 10), S. 309.

38 Im Ergebnis ebenso *Muscheler* (Fn. 1), S. 129, 135 f. (Unzulässigkeit von Projektstiftungen). Auch das bei *Reuter*, MÜKo-BGB (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 16 erwähnte Beispiel der Stiftung zum Wiederaufbau der Dresdner Frauenkirche ist als Beispiel für eine zulässige Verbrauchsstiftung schlecht gewählt.

39 *Reuter*, MÜKo-BGB (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 48.

40 *Rawert*, Staudinger-BGB (Fn. 24), § 80 Rn. 30.

41 Näher *Reuter*, MÜKo-BGB (Fn. 1), § 85 Rn. 23.

42 So Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe S. 49; zustimmend *Burgard* (Fn. 10), S. 141 f. mit Fn. 164.

43 *Reuter*, MÜKo-BGB (Fn. 1), § 42 Rn. 7.

44 *Muscheler* (Fn. 1), S. 129, 143 f.

45 Vgl. *Reuter*, Rechtsfähigkeit und Rechtspersönlichkeit. Rechtstheoretische und rechtspraktische Anmerkungen zu einem großen Thema, AcP 207 (2007) S. 673, 688.

46 *Hadding*, Soergel-BGB, 12. Aufl. 1999, § 38 Rn. 18 a; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 705.

47 *Burgard* (Fn. 10), S. 171; zustimmend *Muscheler* (Fn. 1), S. 129, 144.

48 *Muscheler* (Fn. 1), S. 129, 142.

der Strecke. Schließlich geben die §§ 528, 2162 f. BGB für die Unzulässigkeit der Verbrauchsstiftung nichts her: § 528 BGB wird schon deshalb nicht umgangen, weil er richtiger Ansicht nach auf die Vermögenszuwendung des Stifters analog anzuwenden ist.<sup>49</sup> Die §§ 2162 f. BGB passen allenfalls auf die privatnützige Verbrauchsstiftung; ein offener Personenkreis als Nutznießer gemeinnütziger Zwecke kann nicht Vermächtnisnehmer sein.<sup>50</sup> Im Übrigen steht nichts im Wege, die §§ 2162 f. BGB auf die Vermögenszuwendung des Stifters einer von Todes wegen errichteten privatnützigen Verbrauchsstiftung entsprechend anzuwenden und dadurch einen etwaigen Widerspruch zwischen Stiftungs- und Erbrecht auszuschließen.<sup>51</sup>

Fazit: An der h.M., die die Zulässigkeit der Verbrauchsstiftung grundsätzlich bejaht, ist festzuhalten. Grenzen ergeben sich aus dem Erfordernis der Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks, das seinerseits eine (voraussichtliche) Dauer der Stiftung verlangt, die ihre rechtliche Verselbständigung gegenüber dem Stifter oder den Stiftern rechtfertigt.

#### IV. Die Verbrauchsstiftung und der Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG

Das Interesse an der Verbrauchsstiftung ist in den letzten Jahren gewachsen. Freilich ist das nicht Zeichen eines tatsächlichen Wandels im Stiftungswesen, wie er anderen atypischen Erscheinungsformen der Stiftung zugrunde liegen mag. Vielmehr besteht ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem im Jahre 2000 eingeführten und im Jahre 2007 erweiterten stiftungsspezifischen Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG. Man erwartet, dieses Steuerprivileg über die Gründung von Verbrauchsstiftungen auch für Zuwendungen zugunsten zeitlich begrenzter Projekte erschließen zu können.<sup>52</sup> Indessen führt die Anerkennung von Verbrauchsstiftungen im Stiftungszivilrecht keineswegs geradewegs zum Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG. § 10b Abs. 1a EStG verlangt Zuwendungen in den „Vermögensstock“ der Stiftung. Damit ist das Vermögen der Stiftung gemeint, das bei normalen Stiftungen dem Gebot der Vermögenserhaltung unterliegt, im Gegensatz zu dem Vermögen, das als Ertrag des Grundstockvermögens oder als Spende unmittelbar zur Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden ist.<sup>53</sup> Die Verbrauchsstiftung ist dadurch charakterisiert, dass sie die Trennung von Grundstockvermögen und „Zweckerfüllungsvermögen“ mangels Geltung des Vermögenserhaltungsgebots nicht kennt. Ihr gesamtes Vermögen ist Zweckerfüllungsvermögen, so dass man vor der Wahl steht, entweder alle oder keine der Zuwendungen an die Verbrauchsstiftung als sonderausgabenabzugsfähig im Sinne des § 10b Abs. 1 S. 1 EStG anzuerkennen. Nicht nur der Text des § 10b Abs. 1a EStG („Vermögensstock“), sondern auch die Bindung an den Gleichheitssatz spricht für die Vorzugswürdigkeit der zweiten Alternative. Gleiche Zuwendungen an eine Stiftung können im Hinblick auf das Steuerprivileg des § 10b Abs. 1a EStG nicht unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob die Stiftung eine normale Stiftung oder eine Verbrauchsstiftung ist. Auch das Ziel des Gesetzgebers, durch die Privilegierung der gemeinnützigen Stiftung im Vergleich mit anderen Rechtsformen mit gemeinnützigem Zweck der besonderen Abhängigkeit der Stiftungsexistenz von einem Vermögen als sicherer Ertragsquelle Rechnung zu tragen,<sup>54</sup> betrifft die Verbrauchsstiftung nicht in gleichem Maße wie die normale Stiftung. Vielmehr entspricht die Interessenlage insoweit eher derjenigen im Fall des gemeinnützigen Vereins oder der gemeinnützigen GmbH, die ihre Zwecke ebenfalls durch Verbrauch ihres Vermögens erfüllen können. Dem lässt sich nicht entgegenhalten, Zuwendungen in den Vermögensstock seien solche, die nicht zeitnah zu verwenden sind, und das treffe

auch für das Vermögen der Verbrauchsstiftung zu.<sup>55</sup> Diese Definition setzt die für die normale Stiftung gegebene Aufteilung des Vermögens im Vermögensstock und sonstiges Vermögen voraus, die im Fall der Verbrauchsstiftung gerade fehlt. Zu Recht hat die OFD Frankfurt a.M. deshalb die Anwendbarkeit des § 10b Abs. 1a EStG auf Verbrauchsstiftungen verneint.<sup>56</sup>

#### 5. Zusammenfassung

Die Verbrauchsstiftung ist nach dem Stiftungszivilrecht zulässig, und zwar sowohl, wenn ihr Zweck den Verbrauch des Stiftungsvermögens erfordert, als auch, wenn der Stifter die Stiftung trotz ihres an sich zeitlich unbeschränkten Zwecks auf eine bestimmte Lebenszeit mit dem Auftrag begrenzt hat, das zugewendete Vermögen bis dahin vollständig zu verausgaben. Das Erfordernis der Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks verlangt nur eine geplante Dauer, die angemessen ist, d.h. dass die rechtliche Verselbständigung der Zweckerfüllung statt der Zweckerfüllung durch den oder die Stifter oder durch eine von ihnen getragene Organisation wegen ihrer Dauer und der daraus im Fall der Abhängigkeit vom Schicksal natürlicher Personen resultierenden Unsicherheit gerechtfertigt ist. In den Genuss des Sonderausgabenabzugs nach § 10b Abs. 1a EStG kommt der Stifter einer Verbrauchsstiftung allerdings nicht.

49 Grundlegend *Muscheler*, Stiftung und Schenkung. Zum Kausalverhältnis in den Beziehungen zwischen Stifter, Stiftung, Destinären, Anfallberechtigten, AcP 203 (2003), S. 469, 503 ff.; zustimmend *Reuter*, MüKo-BGB (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 19.

50 *Schlichting*, MüKo-BGB, 5. Aufl. 2010, § 2151 Rn. 2 ff.

51 Gegen die Übertragung der erbrechtlichen 30 Jahres-Grenze auf privatnützige Stiftungen freilich Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht S. 47 (dazu *Reuter*, MüKo-BGB (Fn. 1), §§ 80, 81 Rn. 84).

52 Sarkastisch dazu *Muscheler* (Fn. 1), S. 129, 131.

53 *Hüttemann*, Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, DB 2000, 1584, 1590.

54 *Hüttemann* (Fn. 10), S. 145, 157 ff.

55 *Feick* (Fn. 2), S. 67, 71; *Wallenhorst*, Die Erhöhung des Spendenvolumens durch Zuwendungen in den Vermögensstock bei fiduziarischen Verbrauchsstiftungen, DStR 2002, 984, 987 i.V.m. 985 f.

56 OFD Frankfurt, Verfügung v. 13.6.2008 – S 2223 A - 155 - St 216, BB 2008, 2056.

Prof. Dr. Bernd Schlüter\*

## Die Überformung der Sozialsysteme und der Gemeinnützigkeit durch europäisches Wirtschaftsrecht hat klare Grenzen – Anmerkung zum Urteil des BVerfG vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08 (Lissabon-Urteil) – Teil 2\*\*

### III. Das Urteil und die Folgen

#### 1. Kernaussagen des Bundesverfassungsgerichts

Mit einem Grundsatzurteil haben die Karlsruher Richter nun sämtliche Diskussionen und Urteile zur Anwendbarkeit europäischen Rechts im deutschen Sozialstaat in ein neues Licht gerückt. Das Urteil hat die deutsche Sozialstaatlichkeit und das deutsche Sozialrecht in seinem Kern und Grundprinzipien zum nichtübertragbaren nationalen Recht erklärt und der deutschen Politik bescheinigt, die Zuständigkeitsabgrenzung zwischen EU und Bundesrepublik bisher nicht verfassungsgemäß vorgenommen zu haben. Damit stellt es eine EuGH-Rechtsprechung in Frage, die in den Sozialstaat eingreift, ohne hierfür konkret in den Verträgen und insbesondere in den nationalen Zustimmungsgesetzen ermächtigt zu sein. An keiner Stelle wurde die EU ermächtigt, sozialstaatliche Leistungserbringer als „Unternehmen“ im europarechtlichen Sinne zu definieren. An keiner Stelle hat der deutsche Gesetzgeber die EU konkret ermächtigt, die Leistungserbringung der Krankenhäuser, der Behindertenhilfeeinrichtungen und Schuldnerberatungsstellen und ihr Verhältnis untereinander zu regeln. Das Bundesverfassungsgericht führt dazu aus: „Wenn im europäischen Integrationsprozess das Primärrecht durch Organe verändert oder erweiternd ausgelegt wird, entsteht eine verfassungsrechtlich bedeutsame Spannungslage zum Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung und zur verfassungsrechtlichen Integrationsverantwortung des einzelnen Mitgliedstaates. Wenn Gesetzgebungs- oder Verwaltungszuständigkeiten nur unbestimmt oder zur dynamischen Fortentwicklung übertragen werden oder wenn die Organe Zuständigkeiten neu begründen, erweiternd abrunden oder sachlich ausdehnen dürfen, laufen sie Gefahr, das vorherbestimmte Integrationsprogramm zu überschreiten und außerhalb ihrer Ermächtigung zu handeln.“<sup>1</sup>

Art. 86 EGV enthält die lapidare Bestimmung, dass für „Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut sind“ die Wettbewerbsregeln gelten, soweit deren Anwendung nicht die „Erfüllung der ihnen übertragenen besonderen Aufgabe rechtlich oder tatsächlich verhindert“. Weder definiert der Vertrag und damit auch das deutsche Zustimmungsgesetz, was Unternehmen sind, noch kann die Beschreibung „Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse“ die vielfältigen konkreten Leistungen des deutschen Sozialstaats wirksam beschreiben und konkret und sinnvoll bezeichnen. Somit waren es erst die EU-Organe, die in Richtlinien und Urteilen versucht haben, diese Generalklausel zu konkretisieren. Genau diese dynamische Fortentwicklung unkonkreter Zuständigkeitsübertragungen ist jedoch nun von Karlsruhe ausgeschlossen worden. Der deutsche Übertragungsakt hat demnach nicht die notwendige rechtliche Qualität und Bestimmtheit, um in alle sozialrechtlichen Verhältnisse gemeinnütziger und sozialer Organisationen einzugreifen und diese umzugestalten. Im Urteil des Bundesverfassungsgerichts heißt es hierzu: „Eine Blankettermächtigung zur Ausübung öffentlicher Gewalt, zumal mit unmittelbarer Bindungswirkung in der innerstaatlichen Rechtsordnung, dürfen die deutschen Verfassungsorgane nicht erteilen.“<sup>2</sup> Der Bundesregierung und den Ländern wird mit ihren vielfältigen Bürokratien und Brüs-

seler Gremien und Vertretungen das Zeugnis ausgestellt, die deutschen sozialen Systeme ohne Not systemfremden europäischen Regelungen ausgeliefert zu haben.

#### 2. Erfasste Lebensbereiche

Im Lissabon-Vertrag spielen sozialstaatliche Kompetenzen nach wie vor keine bedeutsame Rolle. Dennoch hat das deutsche Verfassungsgericht den Vertrag zum Anlass genommen, das Sozialstaatsprinzip in den Mittelpunkt deutscher Staatlichkeit zu stellen und seinen Kernbereich für unübertragbar zu erklären. In den Mitgliedstaaten muss demnach ein „ausreichender Raum“ zur politischen Gestaltung der wirtschaftlichen, kulturellen und sozialen Lebensverhältnisse verbleiben. Das Gericht fährt fort: „Dies gilt insbesondere für Sachbereiche, die die Lebensumstände der Bürger, vor allem ihren von den Grundrechten geschützten privaten Raum der Eigenverantwortung und der persönlichen und sozialen Sicherheit prägen, sowie für solche politischen Entscheidungen, die in besonderer Weise auf kulturelle, historische und sprachliche Vorverständnisse angewiesen sind, und die sich im parteipolitisch und parlamentarisch organisierten Raum einer politischen Öffentlichkeit diskursiv entfalten.“<sup>3</sup> Es kann kaum einen Zweifel daran geben, dass damit nicht nur die Sozialsysteme, sondern auch das Gemeinnützigkeitsrecht unter dem Schirm des Grundgesetzes und der deutschen Souveränität steht. Die Gemeinnützigkeit und ihr besonderer gesetzlicher Schutz sind als Teil des gesellschaftlichen Lebens historisch und kulturell tief verwurzelt und stellen im Übrigen die Voraussetzung für ein vitales bürgerschaftliches Engagement durch Spenden, Stiftungen und Erbschaften dar. Sie war ehemals durch fürstliche, reichsstädtische und spätestens seit dem frühen 19. Jahrhundert durch gesetzliche Regelungen geschützt. Die Debatte in Folge der Urteile *Stauffer* und *Persche* zeigt, in welches Spannungsverhältnis sich die EU begibt, wenn sie es unternimmt, alle gesellschaftlichen Bereiche den Wirtschaftsregeln zu unterwerfen.<sup>4</sup> Hier überlässt es der EuGH auch dem Mitgliedstaat, welche Zwecke er als gemeinnützig fördern möchte. Das Kriterium der „Ansässigkeit“ im Inland oder im Ausland kann dagegen tatsächlich kein taugliches Kriterium für Ungleichbehandlungen sein, sondern nur, ob das Gemeinwohl im Mitgliedstaat gefördert wird. Da die deutschen Sozialsysteme nicht zwischen der Nationalität oder Ansässigkeit der Träger unterscheiden, ergeben sich hier auch keine vergleichbaren Problemstellungen. Ein französischer Krankenhausträger kann unter den Bedingungen des SGB V ein Krankenhaus in Deutschland betreiben. Allein dies kann für Europarecht von Interesse sein. Für Privatkrankenhäuser, die keine öffentliche Finanzierung in Anspruch nehmen und nicht Teil der sozialstaatlichen Leistungserbringung sind, gilt ohnehin Binnenmarktrecht. In dem genannten Fall

\* Der Autor ist Professor an der Katholischen Hochschule für Sozialwesen und Partner in der Anwaltssozietät BERNZEN SONNTAG, Berlin.

\*\* Der 1. Teil des Aufsatzes ist in der npOR 2010, Heft 2, S. 33-37 abgedruckt.

1 BVerfG, Urt. v. 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Tz. 238, NJW 2009, 2267.

2 BVerfG (Fn. 1), Tz. 236 mit Bezug zu BVerfG, Urt. v. 23.6.1981 – 2 BvR 1107/77, BVerfGE 58, 1, 37 etc.

3 BVerfG (Fn. 1), Tz. 249.

4 *Daurer*, Die Rs. *Persche*: Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts, SWI 2009, S. 385 ff.



sind auch nicht sozialstaatliche Leistungserbringer betroffen, sondern tatsächlich Unternehmen, welche auf einem freien Markt agieren. Deren steuerliche Ungleichbehandlung kann tatsächlich zu Marktverzerrungen führen, wenn sie nicht gerechtfertigt werden kann. Insofern stellen sich hier nicht die gleichen Fragen der Kompetenzübertragung an die EU wie in den Sozialstaatsfragen.

### 3. Grenzen zulässiger Delegation

Weiter nennt Karlsruhe als Vorbehaltsmaterien die „Familien- und Bildungsverhältnisse“ und den Umgang mit dem religiösen und weltanschaulichen Bekenntnis. Als besonders sensibel für die „demokratische Selbstgestaltungsfähigkeit“ werden sozialpolitisch motivierte Ausgaben der öffentlichen Hand, die „sozialstaatliche Gestaltung von Lebensverhältnissen“ und der „Umgang mit religiösen Gemeinschaften“ erwähnt. „Sowohl das Demokratieprinzip als auch das ebenfalls von Art. 23 Abs. 1 S. 1 GG strukturell geforderte Subsidiaritätsprinzip verlangen deshalb, gerade in zentralen politischen Bereichen des Raumes persönlicher Entfaltung und sozialer Gestaltung der Lebensverhältnisse, die Übertragung und die Ausübung von Hoheitsrechten auf die Europäische Union in vorhersehbarer Weise sachlich zu begrenzen.“<sup>5</sup> Karlsruhe nennt es eine „Pflichtaufgabe“ des Einzelstaates, für eine „gerechte Sozialordnung zu sorgen“. Art. 23 GG wird dahin ausgelegt, dass auch die europäische Hoheitsgewalt in ihrem übertragenen Aufgabenspektrum an die Sozialverantwortung gebunden ist und gleichzeitig den deutschen Sozialstaat vor „überstaatlichen Inanspruchnahmen“ zu bewahren hat. Dies betrifft insbesondere die „gerade auch sozialpolitisch motivierten“ Ausgaben der öffentlichen Hand und die sozialstaatliche Gestaltung von Lebensverhältnissen.<sup>6</sup>

Das Verfassungsgericht sieht in diesen Bereichen die besondere Notwendigkeit einer sachlichen und konkret bestimmten Begrenzung der Zuständigkeitsübertragung an sich und zieht selbst die „Grenzlinie“ dort, wo „die Koordinierung grenzüberschreitender Sachverhalte sachlich notwendig ist.“

### 4. Sozialstaat und europäisches Wettbewerbsrecht

Für das künftige Verhältnis von Sozialstaat und europäischem Wettbewerbsrecht dürften allerdings erst die folgenden Sätze eine fundamentale Wirkung erzeugen: „Auch für die Organe der EU gilt aber der Grundsatz, dass das Sozialstaatsprinzip notwendig die politische und rechtliche Konkretisierung voraussetzt, um wirken zu können. Danach müssen die sozialpolitisch wesentlichen Entscheidungen in eigener Verantwortung der deutschen Gesetzgebungsorgane getroffen werden. Namentlich die Existenzsicherung des Einzelnen, eine nicht nur im Sozialstaatsprinzip, sondern auch in Art. 1 Abs. 1 GG begründete Staatsaufgabe, muss weiterhin primäre Aufgabe der Mitgliedstaaten bleiben, auch wenn Koordinierung bis hin zur allmählichen Angleichung nicht ausgeschlossen ist.“<sup>7</sup> Das sind staatsrechtliche Hammerschläge, die weit über das hinausgehen, was zur verfassungsrechtlichen Bewertung des Lissabon-Vertrages notwendig gewesen wäre. Dies wäre kaum denkbar, wenn nicht schon jetzt deutliche Fehlentwicklungen erkennbar wären. Inhaltlich heißt dies, dass die wesentlichen Züge der sozialen Rechtsansprüche, der Leistungserbringung, der Finanzierung, der wettbewerblichen Gestaltung der Sozialleistungssysteme und der Grundlinien des Sozialrechts allein deutschem Recht unterliegen.

Weiterhin ist abzuleiten, dass das historisch und kulturell verwurzelte Prinzip der Gemeinnützigkeit, der Subsidiarität und des Wahlrechts der Leistungsberechtigten durch Europa nicht in Frage gestellt werden kann. Für alle Fragen, die über solche Kernbereiche hinausgehen, darf eine Übertragung an

die EU nur nach den Grundsätzen der bestimmten Einzelermächtigung erfolgen. Das bedeutet: Es muss bereits in den Zustimmungsgesetzen des deutschen Gesetzgebers zu europäischen Rechtsnormen konkret beschrieben sein, für welche Lebenssachverhalte Regelungen getroffen und Zuständigkeiten übertragen werden. Integrationsschritte müssen durch den Übertragungsakt „sachlich begrenzt“ und prinzipiell widerruflich sein. Hoheitsrechte dürfen nicht derart übertragen werden, dass „aus ihrer Ausübung heraus eigenständig weitere Kompetenzen für die Europäische Union begründet werden.“ Dies bedeutet, dass die Rechtsprechung des EuGH allgemeine und unklare Vertragsformulierungen nicht auf Materien wie das Sozialrecht für anwendbar erklären kann. Regelungen für die „Wirtschaft“, den „Markt“ und für „Unternehmen“ und auch „Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse“ sind demnach zu unspezifisch, um die sozialstaatlichen Dienste zu erfassen und sozialrechtliche Grundsätze zu modifizieren oder Sozialrecht auszuhebeln.

Klar ist nun auch, dass die besonderen Institutionen der Gemeinnützigkeit, wie die Wohlfahrtsverbände, insbesondere die kirchlichen Verbände und sozialen Dienste, in ihrem Status von europäischen Regelungen nicht betroffen sein dürfen, soweit hierzu keine Kompetenzübertragung stattgefunden hat. Was bleibt, sind die „grenzüberschreitenden Sachverhalte“, also z.B. der freie Zugang ausländischer Akteure zu deutschen Sozialleistungssystemen, der durch nationales Recht sichergestellt werden muss. Dies ist aber bereits weitgehend der Fall. Entsprechende Regeln sind in die Sozialgesetze eingefügt worden.

### IV. Fazit und Thesen

Das Bundesverfassungsgericht hat einen großen Wurf getan und deutlich gemacht, wie sehr die deutschen Sozialsysteme und das Gemeinnützigkeitsprinzip unter dem besonderen Schutz der Verfassung stehen. Man darf gespannt sein, wie Bund und Länder, Gesetzgebung und Gerichtsbarkeit darauf reagieren. Die EU hat dabei nicht das letzte Wort, sondern Karlsruhe: „Wenn Rechtsschutz auf Unionsebene nicht zu erlangen ist, prüft das Bundesverfassungsgericht, ob Rechtsakte der europäischen Organe und Einrichtungen sich unter Wahrung des gemeinschafts- und unionsrechtlichen Subsidiaritätsprinzips in den Grenzen der ihnen im Wege der begrenzten Einzelermächtigung eingeräumten Hoheitsrechte halten. Darüber hinaus prüft das Bundesverfassungsgericht, ob der unantastbare Kerngehalt der Verfassungsidentität des Grundgesetzes nach Art 23 Abs. 1 S. 3 i.V.m. Art. 79 Abs. 3 GG gewahrt ist. Die Identitätskontrolle ermöglicht die Prüfung, ob infolge des Handelns europäischer Organe die in Art. 79 Abs. 3 GG für unantastbar erklärten Grundsätze der Art. 1 und Art. 20 GG verletzt werden. Damit wird sichergestellt, dass der Anwendungsvorrang des Unionsrechts nur kraft und im Rahmen der fortbestehenden verfassungsrechtlichen Ermächtigung gilt.“<sup>8</sup>

5 BVerfG (Fn. 1), Tz. 251, 252.

6 BVerfG (Fn. 1), Tz. 252.

7 BVerfG (Fn. 1), Tz. 258f.

8 BVerfG (Fn. 1), Tz. 240.

Dr. Axel Steiner\*

**Keine Steuerabzugspflicht eines inländischen Sportvereins bei einer an einen ausländischen Verein gezahlten Vergütung wegen „Spielerleihe“; beschränkte Steuerpflicht durch die Überlassung eines Rechts**  
– BFH, Urteil vom 27.05.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120

**I. Leitsatz**

Einnahmen eines ausländischen Sportvereins aus einer Transfervereinbarung mit einem inländischen Verein in der Form der sogenannten Spielerleihe sind keine – eine beschränkte Steuerpflicht auslösenden – Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung durch die zeitlich begrenzte Überlassung eines Rechts. Eine Steuerabzugspflicht des inländischen Vereins nach § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1990 besteht nicht.

**II. Problemstellung:**

Der BFH hatte zu klären, ob inländische Sportvereine für einen Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 EStG 1990<sup>1</sup> haften, wenn im Rahmen einer sogenannten Spielerleihe eines Sportlers Vergütungen an ausländische Vereine gezahlt werden, weil sie inländische Einkünfte des ausländischen Vergütungsgläubigers nach § 49 EStG darstellen. Die Vorinstanz hatte eine derartige Verpflichtung bejaht.

**III. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung:**

Geklagt hatte ein eingetragener Fußballverein aus dem Zuständigkeitsbereich des Finanzgerichts München<sup>2</sup>, dessen Lizenzspielermannschaft in der deutschen Fußball-Bundesliga spielt. Der Vertrag mit zwei ausländischen Vereinen (dem spanischen Fußballclub A und dem portugiesischen Fußballclub B) hatte die Zahlung einer „Leihtransferzahlung“ für den Spieler X an beide Vertragspartner im Jahr 1995 zum Gegenstand. A hatte den von B entliehenen Spieler an den Kläger zunächst „weiter verliehen“. Mit dem Ende dieses Leihvertrages wurde die Leihe zwischen B und dem Kläger fortgesetzt. X erhielt vom Kläger für die gesamte Dauer der „Leihzeit“ einen einheitlichen und eigenständigen Arbeitsvertrag, auf dessen Grundlage er als Lizenzspieler tätig wurde. Seine Spielberechtigung erhielt er gemäß den FIFA-Statuten nach dem Verbands-Reglement des Deutschen Fußball-Bundes (DFB).

Das zuständige Finanzamt (FA) erließ (u.a.) einen Haftungsbescheid gemäß § 50a Abs. 5 EStG i.V.m. § 73g der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV 1990) über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag. Der inländische Sportverein wurde damit zunächst unter Anwendung eines Steuersatzes von 41,61% zzgl. Solidaritätszuschlag von 3,12% auf einen Gesamtbetrag auf die Bemessungsgrundlage der Leihgebühr in Haftung genommen.

Der Versuch des Entleihers A, als Vergütungsgläubiger beim vormaligen Bundesamt für Finanzen (BfF) die Erteilung eines Freistellungsbescheides nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen gemäß § 50d Abs. 2 EStG zu erhalten, scheiterte am Antragsteller oder den spanischen Steuerbehörden. Eine Bestätigung der spanischen Steuerbehörden nach § 50d Abs. 2 EStG wurde dem BfF nicht vorgelegt. Das FA half dem Einspruchsbegehren des Klägers (nur) insoweit ab, als es den der Berechnung der Haftungssumme zugrunde gelegten Steuersatz auf 15% (der Vergütung zzgl. Umsatzsteuer) minderte und insoweit die Haftungssumme auf Körperschaftsteuer von ... DM zzgl. Solidaritätszuschlag von ... DM berechnete (geänderter Haftungsbescheid vom 26.7.2001).

Die Leihe endete am 1.7.1996 mit der Verpflichtung von X durch einen anderen ausländischen Verein. Der Kläger erhielt in diesem Zusammenhang keine Transferentschädigung. Die Klage vor dem FG München blieb erfolglos.<sup>3</sup> Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) beteiligte sich ohne eigenen Antrag in der Sache.

Der BFH hob den Haftungsbescheid antragsgemäß auf.

Die Leihgebühren stellen aus Sicht des BFH keine für die zeitlich begrenzte Überlassung von in einer inländischen Betriebsstätte verwerteten Rechten i.S. des § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG gezahlten Leistungen dar. Damit lägen keine inländischen Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG vor. Auf dieser Grundlage bestehe keine Steuerabzugspflicht des Klägers gemäß § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1990.

Weder sei die Übertragung eines Rechts (bisherige Spielerlaubnis) noch die Überlassung der eigenen Spielerlaubnis zur Nutzung beim Vertragspartner Gegenstand der vertraglichen Vereinbarung zwischen den Vereinen. Es handle sich „insbesondere“ nicht um eine Arbeitnehmerüberlassung, weil es einen eigenen Arbeitsvertrag mit dem aufnehmenden Verein gebe. Auch liege keine Vereinbarung zwischen den Leihvertragspartnern über eine besondere Dienstleistung in Form einer sportlichen Darbietung durch den Spieleinsatz des Sportlers vor. Der Vertrag verschaffe dem Entleiher die geldwerte Gelegenheit, mit dem Spieler einen auf die „Leihzeit“ befristeten Arbeitsvertrag abzuschließen. Dieser wiederum ermögliche, verbandsrechtlich die Betriebsfähigkeit durch eine Spielerlaubnis herzustellen.

**IV. Kontext der Entscheidung:**

Die Besteuerung grenzüberschreitender Sportaktivitäten ist ein beratungsintensives und streitanfälliges Sujet und beschäftigt die Finanzrechtsprechung mit im Einzelfall fiskalisch erheblichen Folgen, da sich die Bemessungsgrundlagen der Höhe nach von der einer durchschnittlichen Arbeitnehmerveranlagung erheblich unterscheiden. Dies ist nicht die erste schmerzhafteste Heimmiederlage für die Finanzverwaltung in steuersportlicher Hinsicht. Bei der grenzüberschreitenden Besteuerung schien die Neigung des 1. Senates, besser verdienende Steuerflüchtlinge nicht für die Umverteilung von oben nach unten in Anspruch zu nehmen, spätestens seit der Sache „H.-H. Frenzen“<sup>4</sup> erkennbar.

Der Fiskus hat ein Normengeflecht zur Sicherung der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte geschaffen, in dem sich nicht nur Sportler und Künstler, sondern auch die Finanzverwaltung gelegentlich verheddert und sich erst in unechter Rückwirkung „Norm interpretierend“ befreien kann. Der Weg der Norminterpretation ist die beabsichtigte Vorgehensweise

\* Der Autor ist Regierungsdirektor in Rostock und seit 13 Jahren in der Finanzverwaltung auf Ebene der Finanzämter, der OFD und des Finanzministeriums tätig.

1 Entspricht der aktuellen Fassung von § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

2 FG München, Urt. v. 13.11.2007 – 2 K 2892/03, EFG 2008, 614.

3 FG München (Fn. 2).

4 BFH, Urt. v. 19.12.2007 – I R 19/06, IStR 2008, 330; siehe dazu auch

nach dem Wortlaut des BMF-Schreibens vom 7.1.2010<sup>5</sup> auch in diesem Fall. Der Entwurf im JStG 2010 könnte aber auch auf eine Aufgabe dieses Projekts hindeuten.

Welche Richtung könnte die Norminterpretation nehmen?

1. Nach § 50a Abs. 5 S. 5 EStG haftet der Schuldner von Vergütungen i.S. des § 50a Abs. 4 EStG 1990 für die Einbehaltung und Abführung einer im Wege des Steuerabzugs zu erhebenden Steuer des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers dieser Vergütungen. Die nicht ansässigen Entleiher als Vergütungsgläubiger sind mangels Geschäftsleitung und Sitz im Inland (§§ 10, 11 AO) nur dann beschränkt (körperschaft-) steuerpflichtig (§ 2 Nr. 1 KStG), wenn sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielen.

Nicht alle ausländischen Einkünfte mit Inlandsbezug lösen eine beschränkte Steuerpflicht aus. Nach übereinstimmender Auffassung von Verwaltung und Rechtsprechung kommt vor allem eine Qualifikation als Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG in Betracht. Auseinander gehen die Meinungen allerdings darüber, ob im konkreten Fall die im Gesetz vorausgesetzten inländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 EStG vorliegen. Aus diesem Grund ist auch die Reaktion<sup>6</sup> auf das „Frenzen-Urteil“ durch das Jahressteuergesetz 2009 (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa EStG), die eine Umqualifizierung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in gewerbliche Einkünfte vorsieht, ohne Bedeutung für diesen Fall, da die Umqualifikation ohne geeignete Vorqualifikation ins Leere laufen würde.<sup>7</sup>

Die Finanzverwaltung und mit ihr der erkennende Senat des FG München nahmen Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten, insbesondere von schriftstellerischen, künstlerischen und gewerblichen Urheberrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Gerechtigkeiten und Gefällen im Sinne des § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG an.

Die Aufzählung des § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG enthält nach ständiger Rechtsprechung nur eine beispielhafte Nennung der überlassenen Rechte.<sup>8</sup> Eine vergleichbare zeitliche Nutzungsüberlassung ist nur dann anzunehmen, wenn nach der Überlassung einer Berechtigung beim Überlassenden weiterhin eine eigenständige Rechtsposition besteht.<sup>9</sup> Während die Finanzverwaltung und das FG München eine derartige Restposition annehmen, verneinte der BFH diese.

2. Den Ausgangspunkt für die divergierenden Rechtsauffassungen bildet die nationale wie international verbandsrechtliche Gleichstellung der „Leihe“ eines Spielers mit seinem Transfer (**Art. 10 Abs. 3 S. 2 FIFA-Reglement**). Die FIFA ignoriert, wie anscheinend der BFH auch, da sich in der Entscheidung dazu keine Ausführungen finden, den Fortbestand anderer vertraglicher Bindungen des Spielers an seinen Heimatverein oder wie hier auch noch an einen „Zwischenhändler“ im Fall der Spielerleihe und insofern einen ganz wesentlichen Unterschied zum echten Transfer.<sup>10</sup> Diese Bindung wird bei einem Leihvertrag modifiziert, aber nicht wie beim „Verkauf“ (echter Transfer) aufgegeben. Der Spieler erhält die Möglichkeit, sich vorübergehend (zusätzlich) an einen anderen Verein zu binden. Der abgebende Verein verzichtet für die Dauer der „Spielerleihe“ auf eine Erfüllung der arbeitsvertraglichen Pflichten. Im Unterschied zum echten Transfer kann bei einer bloßen Spielerleihe, wie im vorliegenden Fall, der Leihvertragspartner wechseln oder im Rahmen der jeweils gültigen Transferregeln der Verbände vor allem während der zugelassenen Transferzeiten die Leihe unter- oder abgebrochen werden. In diesen Fällen leben die ursprünglichen vertraglichen Verpflichtungen wieder auf, die während der Leihe auch nur einseitig ruhen. Sein Gehalt erhält der Spieler nämlich je nach vertraglicher Ausgestaltung

von seinem bisherigen Verein, von beiden Vertragspartnern oder auch nur vom aufnehmenden Verein, in der Summe aber regelmäßig in der mit dem abgebenden Verein vereinbarten Höhe, also materiell aufgrund des unaufgelösten ursprünglichen Arbeitsvertrages mit vielfältigen An- und Verrechnungsmöglichkeiten offener oder verdeckter Natur. Wirtschaftlich betrachtet erfüllt der Spieler seinen Arbeitsvertrag gegenüber einem Dritten. Die Möglichkeit des abgebenden Vereins, auf der Grundlage eines mit dem Spieler abgeschlossenen Arbeitsvertrages eine Spielerlaubnis bei seinem Sportverband zu beantragen, wird durch den Vollzug der Vereinbarung im Rahmen der Transferregeln nur suspendiert. Der aufnehmende Verein erhält auflösend bedingt durch den zusätzlichen Vertragsabschluss mit dem Spieler die Möglichkeit, seinerseits eine Spielerlaubnis zu beantragen. Diese Berechtigung endet mit der vereinbarten Laufzeit oder mit einer vorherigen zulässigen Beendigung und fällt automatisch an den Verein zurück.

Wenn man dies so betrachtet, überlässt der abgebende Verein im Gegensatz zur Annahme des BFH sehr wohl ein eigenständiges und fortbestehendes Recht zur Nutzung.

Dem stehen nach Ansicht des BFH die verbandsrechtlichen Regelungen der FIFA entgegen. Unklar ist jedoch, warum der BFH allein auf die Berechtigung zur Beantragung einer Spiellizenz abstellt. Betrachtet man nämlich den materiellen Gehalt und die tatsächlichen Verhältnisse der Rechtsbeziehung, liegt eine zeitlich begrenzte Nutzung vor.

3. Das BMF hatte auch einen zeitlich befristeten entgeltlichen Verzicht auf ein fortbestehendes Recht (aus dem ursprünglichen Arbeitsvertrag oder den Statuten der nationalen Verbände zur Sicherung der Spielerlizenz für den abgebenden Verein) in Betracht gezogen. Dieses erfüllt den gegenüber § 22 Nr. 3 EStG eingegrenzten Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG nach Ansicht des BFH nicht. Auch diese Annahme erfolgt mit Ausnahme des Wortes „eingegrenzt“ ohne echte Begründung.

Die Behandlung von echten Transferentschädigungen nach den Vorschriften des Lizenzspielerstatuts des DFB ist wirtschaftlich und steuerrechtlich mit der Spielerleihe nicht vergleichbar. Die Schwierigkeiten entstehen aus dem Vertragsgegenstand. Die Ware „Mensch“ verhindert, dass Eigentum und Miete hier nicht als Rechtsgründe benannt werden dürfen. Tatsächlich ist der verleihende Verein aber Eigentümer auf Zeit des Spielers, der Entleiher aber nur Mieter. Ob die Leihgebühr ihren wirtschaftlichen Grund in dem zeitlich befristeten Vereinswechsel und der damit verbundenen Möglichkeit, eine Spielerlaubnis zu erhalten, hat<sup>11</sup> oder andere Gründe hat, kann nur anhand der Betrachtung aller Zahlungen in diesen vielfältigen Vertragsverhältnissen geprüft werden. Die schlichte Gleichsetzung der beiden Formen des Transfers greift zu kurz.

5 A. Steiner, Steuerrecht im Sport, Stuttgart 2009, Rn. 528 und 541 ff. Az. IV C 3 – S 2411/07/10013 (Dok 2010/0008172), BStBl. I 2010, 44 (Nichtanwendungserlass).

6 A. Steiner (Fn. 4), Rn. 541 ff. und 552.

7 Siebenhüter, Steuerabzug bei Spielerleihe, EStB 2009, 308.

8 BFH, Urt. v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550; BFH, Urt. v. 19.12.2007 – I R 19/06, IStR 2008, 330.

9 *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rn. I 61; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 8. Aufl., § 49 Rn. 140; *M. Klein*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 EStG Rn. 926.

10 Dieses Problem nur für andere Sportarten sehend *Dräger*, Kein Steuerabzug bei „Leihgebühr“ für Fußballspieler, sj 2009 Nr. 18 (10).

11 BFH, Urt. v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977; zustimmend z.B. OFD Frankfurt, Verfügung v. 6.5.2008 – S 2170 A-114-St 210, EStKartei HE § 5 EStG Fach 2 Karte 8.

Beim echten Transfer entsteht nach ganz überwiegender Rechtsauffassung<sup>12</sup> beim aufnehmenden Verein ein neues immaterielles Wirtschaftsgut („Spielerlaubnis“), das zu aktivieren ist. Ob dieses Recht durch die Leihgebühr teilweise, zeitweise oder leihweise erworben wird oder ohne Bezug zum „Altrecht“ beim entleihenden Verein neu entsteht, ist nur nach Ansicht des BFH nach der letzten Variante zu beantworten. Der Fortbestand der Rechtsbeziehungen ist jedoch völlig ununtersucht und hätte durch Zurückverweisung geklärt werden müssen.

4. Der BFH meint darüber hinaus, dass sich auch aus seiner eigenen Rechtsprechung zu Güterverkehrsgenehmigungen<sup>13</sup> nichts anderes ergibt und lehnt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise mit der Begründung ab, sie blende den durch die Verbandsstatuten vorgegebenen Ablauf der Erteilung einer Spielerlaubnis aus. Dies sei eine zielorientierte<sup>14</sup> Auslegung, um den Vorgang auf diese Weise dem Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG zu unterstellen. Der BFH übersieht, dass er selbst zielorientiert einige Argumente ausblendet und hält es anscheinend für völlig ausgeschlossen, dass die Statuten der Interessenverbände FIFA, UEFA oder des DFB so gefasst sind, dass dies entsprechend günstige steuerliche Folgen durch den unterbleibenden Quellensteuerabzug und die damit im Regelfall verbundene Nichtbesteuerung im Inland hat. Dies ist angesichts des erfolgreichen „Lobbyings“ in Zusammenhang mit den Spielen der UEFA auch kein fernliegender Gedanke.<sup>15</sup>

Auch wenn bei ausgeliehenen Spielern in fast jedem Spielbericht der Entleiher erwähnt wird, sind dies keine hinreichenden Anhaltspunkte, um den Entleihern eine Verwertung sportlicher Darbietungen im Inland zuzurechnen. Ganz auszuschließen ist es hingegen nicht, dass der entleihende Verein sich eine Sicherung oder sogar Steigerung des Marktwertes durch den tatsächlichen Einsatz des entliehenen Spielers erhofft, den er im eigenen Verein nicht sicherstellen kann. Bei der Bemessung der Leihgebühr könnte dies grundsätzlich ein Preis bildender Faktor sein, wenn nach Ablauf der Leihe noch eine Ablöse erzielt werden kann, so dass sich mit entsprechender Begründung auch dafür ein Haftungsbescheid für Ansprüche aus § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG 1990 teilweise begründen ließe.<sup>16</sup>

5. Die Annahme einer Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten (z.B. Plänen, Mustern und Verfahren) i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist hingegen eher ein Hinweis auf eine leicht verzweifelte Nennung aller in Betracht kommenden Nummern in § 49 Abs. 1 EStG durch den sich im Recht fühlenden Beklagten.

#### V. Fazit

Der BFH hätte sich ohne Mühe und mit tragfähiger Begründung für eine Steuerabzugsverpflichtung entscheiden können. Dazu muss ihn der Gesetzgeber jetzt wohl mit dem JStG 2010 zwingen. Ob ihm diese bei der Grundhaltung im ersten Senat auch für die Vergangenheit gelingt, ist allerdings mehr als fraglich. Der DAV hat die rückwirkende Lösung im Referentenentwurf des Jahresteuergesetzes 2010 (Ergänzung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG um einen Buchst. g (Verschaffung einer Gelegenheit, einen Berufssportler vertraglich zu verpflichten) verbunden mit einer entsprechenden Quellenabzugsteuer bereits rechtlich beanstandet.<sup>17</sup> Sich dem anzuschließen wird dem BFH nicht schwer fallen, da darin die im BMF-Schreiben vom 7.1.2010<sup>18</sup> angekündigte „Auslegungsergänzung bzw. -klarstellung“ schwerer zu sehen ist als Vermietungseinkünfte im Vertragsgeflecht der Spielerleihe zu finden gewesen wären.

12 Zum Streitstand und den rechtlichen Bedenken gegen diese Lösung: A. Steiner (Fn. 4), Rn. 269 ff.

13 BFH, Urt. v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383.

14 Wahrscheinlich meint der BFH sogar fiskalische Absichten zu erkennen.

15 A. Steiner (Fn. 4), Rn. 613 ff.

16 So noch ohne Begründung A. Steiner (Fn. 4), Rn. 275.

17 DAV, Stellungnahme Nr. 21/2010.

18 Siehe Fn. 5

## Praxisforum

Prof. Dr. Dominique Jakob, LL.M.\*

### Kurzbericht zur Studie „Stärkung der Philanthropie in der Schweiz“

Die Schweiz beherbergt im internationalen Vergleich einen äußerst attraktiven Philanthropie-Sektor. Allerdings kann man sich nicht vor dem Befund verschließen, dass philanthropische Arbeit noch allzu sehr jenseits der Öffentlichkeit von statten geht. Aus diesem Grund starteten die Teilhaber der Privatbank *Lombard Odier Darier Hentsch & Cie* und deren Stiftung „*Fondation 1796*“ im Herbst 2009 eine gesamt-nationale, interdisziplinär durchgeführte „Initiative zur Stärkung der Philanthropie in der Schweiz“. Diese sollte mit Blick auf Funktionen und Wirkungen von Stiftungen deren „Glaubwürdigkeit“ verbessern und die Diskussion innerhalb des Sektors beleben. Seit Juni 2010 liegt der Abschlussbericht vor („*Stärkung der Philanthropie in der Schweiz – Strategien und Maßnahmen für mehr Kooperation und eine bessere Wahrnehmung des Philanthropiesektors*“). Der Bericht ist das Ergebnis der Arbeiten eines eigens für die

Initiative gebildeten Lenkungsausschusses, der mit namhaften Persönlichkeiten aus dem Non-Profit-Sektor besetzt wurde. Nachdem bestehende Studien ausgewertet und ca. 50 Akteure und Meinungsträger des Gemeinnützigkeitssektors befragt worden waren, erarbeitete der Ausschuss Strategien, die es ermöglichen sollen, das Potenzial für die Entwicklung der Philanthropie in der Schweiz in Zukunft noch stärker auszuschöpfen.

Auf diesem Wege kristallisierten sich zwei Prioritäten heraus, deren mögliche Umsetzung der Bericht mit zurückliegenden und gegenwärtigen Projektbeispielen aus dem In- und Ausland belegt. Die erste Priorität besteht in einer besseren

\* Der Autor ist Inhaber des Lehrstuhls für Privatrecht, Leiter des Zentrums für Stiftungsrecht an der Universität Zürich und Mitglied des Lenkungsausschusses der Initiative.

Zusammenarbeit, Koordination und Konsolidierung von Stiftern und Stiftungen. Etwa könnten verstärkt bestehende Kooperationsstrukturen genutzt oder neue erarbeitet werden, ohne dass stets eine neue „eigene“ Stiftung errichtet werden müsste. Zudem könnten die faktisch-informatorischen Grundlagen der Zusammenarbeit gestärkt und ein Anreizsystem entwickelt werden. Die zweite Priorität besteht darin, die gesellschaftliche Wirkung der Philanthropie und die Wahrnehmung des Sektors zu steigern. Hierdurch soll dem Thema eine breitere Öffentlichkeit verschafft und gewährleistet werden, dass potenzielle Stifter, engagierte Bürger, Medien und Entscheidungsträger sich von der philanthropischen Vision angesprochen fühlen. Diesen Prioritäten folgend legt der Bericht einen Maßnahmenplan vor, mit dessen Hilfe die genannten Ziele umgesetzt werden könnten: Erwähnt sei an dieser Stelle nur der Ausbau einer Datenbank, welche Stiftungen nach Themenbereiche erfassen soll; die Entwicklung von Tools und Ressourcen, die den Akteuren das Verständnis für kooperative Stiftungsformen erleichtern und die rechtlichen Strukturen verbessern sollen; der Ausbau eines „Kooperationsinkubators“ auf Seiten eines Stiftungsverbands; sowie die Stärkung und Verbreitung des Swiss Foundation Codes, einem Regelwerk mit Empfehlungen zur Gründung und Führung von Stiftungen (Foundation Governance) in der Schweiz.

Nicht zuletzt enthält der Bericht diverse Zahlen und Statistiken; er versammelt auf diese Weise Daten, um den Gemeinnützigkeitsraum Schweiz einer Standortbestimmung zu unterziehen. Erwähnenswert erscheint hierbei zweierlei: Zum einen stellte sich im internationalen Vergleich heraus, dass die Schweiz zu den spendenfreudigsten Ländern Europas zählt, im Hinblick auf das Engagement vermöglicher Personen aber noch Steigerungspotenzial besteht. Zum anderen ist festzuhalten, dass innerhalb des Schweizer Philanthropiesektors gerade die Stiftungen einen erheblichen Beitrag zu den vorhandenen Ressourcen leisten; besonderes Anliegen des Berichts ist es daher, mit Hilfe der oben erwähnten (und weiteren) Maßnahmen das bereits bestehende Netz der Stiftungen und der sonstigen Akteure noch enger zu verknüpfen (kooperatives „Stiftungsnetzwerk“, Verhinderung einer „Fragmentierung“ des Sektors). Konsequenterweise schließt der Bericht gleichsam mit einem Appell an alle potenziellen privaten wie öffentlichen Akteure: Sie mögen helfen, die erarbeiteten Ideen und Projekte umzusetzen – sei es durch das Beisteuern von Fachwissen und Vorschlägen, sei es durch die Übernahme von Verantwortung, Führung und Ressourcen. Liesse sich hierdurch ein Momentum kreieren, würde die Schweiz das „Stiftungsparadies“ bleiben, von dem bereits heute gesprochen wird.

## npOR-Report

*Esther Kindler (dipl. iur.)\*/Kerstin Meyer, LL.B.\*\*/Christian Süß, LL.B.\*\*\**

### Stiftungsrecht

#### Erhalt von Einflussmöglichkeiten des Stifters

Die grundsätzliche „Rechtlosigkeit des Stifters“ nach Anerkennung der Stiftung steht dem Interesse des Stifters entgegen, sich eine gewisse Einflussnahme auf die Geschäftstätigkeit der Stiftung (insbesondere zu seinen Lebzeiten) vorzubehalten. *Sieger* und *Bank* zeigen in ihrem Beitrag entsprechende Möglichkeiten in der Gestaltung von Satzung und Stiftungsgeschäft auf. Zu Lebzeiten des Stifters empfehle es sich beispielsweise, diesen im Vorstand als Geschäftsleitungsorgan einzusetzen und dem Vorstand durch entsprechende Satzungsgestaltung einen größeren Ermessensspielraum einzuräumen. Die Grenze zu einer unzulässigen Satzungsgestaltung, die eine Fremdbestimmung der Stiftung zur Folge hätte, sei in jedem Einzelfall jedoch zu beachten.

*Jürgen Sieger/Stephan Bank, Erhalt von Einflussmöglichkeiten des Stifters auf die Geschäftstätigkeit einer zivilrechtlichen Stiftung, NZG 2010, S. 641-646.*

### Vereinsrecht

#### Treuwidrige Amtsniederlegung aller Vereinsvorstände im Kollektiv

Gegenstand des Verfahrens war die Frage der Eintragungsfähigkeit der Amtsniederlegung sämtlicher Vorsitzenden eines Vereins, die mit einem Schreiben beim Registergericht zur Eintragung ins Vereinsregister anmeldeten: „A., J. und R. haben

gegenüber den anderen Vorstandsmitgliedern jeweils ihr Amt mit Wirkung zum Zeitpunkt der Eintragung ihres Ausscheidens aus dem Vorstand ins Vereinsregister niedergelegt.“ Dies wurde laut OLG München vom Registergericht zu Recht als rechtsmissbräuchlich zurückgewiesen, da die Erklärungen der einzelnen Amtsniederlegungen eine Umgehung der gesetzlichen und satzungsrechtlichen Anforderungen an eine Amtsniederlegung des Vorstands darstellen und zu einer schwerwiegenden Beeinträchtigung der Mitgliederrechte führen. Zwar kann der ehrenamtlich tätige Vorstand sein Amt grundsätzlich jederzeit niederlegen. Die Niederlegung darf jedoch nicht zur „Unzeit“ erfolgen, sondern sie muss dem Verein angemessene Zeit lassen, das freiwerdende Vorstandsamt anderweitig zu besetzen. Nach Auffassung des OLG stellt die Befürchtung, es werde sich kein bereitwilliger Kandidat für das Amt des Vorstands finden, keinen hinreichenden Grund für ein Absehen von der hier satzungsrechtlich erforderlichen Einberufung der Mitgliederversammlung dar. Die kollektive Niederlegung der Ämter aller Vorstandsmitglieder außerhalb der Mitgliederversammlung ist daher treuwidrig und führt zur Versagung der Eintragung im Vereinsregister.

*OLG München, Beschl. v. 29.3.2010 – 31 Wx 170/09*

\* Die Autorin ist Doktorandin und wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit Organisationen an der Bucerius Law School, Hamburg.

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

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

## Qualifizierte Einrichtungen in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins sind keine Verbraucher im Sinne des § 13 BGB

In einem Verfahren, in dem es um die analoge Anwendung des § 675a Abs. 1 BGB auf Verbraucherschutzverbände ging, stellte der BGH unter anderem fest, dass ein auf bankrechtlichen Verbraucherschutz spezialisierter und als qualifizierte Einrichtung gemäß § 4 UKlaG eingetragener Verbraucherschutzverband kein Verbraucher im Sinne des § 13 BGB ist.

*BGH, Urt. v. 23.2.2010 – XI ZR 186/09*

## Keine Versicherungserklärung gegenüber dem Registergericht bei Eintragung einer Satzungsänderung

Der Anmeldung zur Eintragung einer Satzungsbestimmung zur Änderung eines Vereins unter Beifügung u. a. einer Abschrift der geänderten Satzung hatte das Registergericht nicht entsprochen. Es verlangte wegen der Neufassung des § 71 BGB zudem eine Versicherung des Vorstands hinsichtlich der Übereinstimmung der Satzungen unter Berücksichtigung der Änderungen.

Nach dem Judikat des OLG Düsseldorf ist das Registergericht nicht befugt, von dem Vereinsvorstand, der eine Satzungsänderung anmeldet, mittels einer Zwischenverfügung eine Versicherungserklärung darüber zu verlangen, dass der eingereichte Wortlaut der Satzung mit dem im Vereinsregister verlautbarten Text der Satzung, d.h. der Ursprungfassung sowie Änderungen, identisch sei.

Ob es sich bei dem seit dem 30.9.2009 durch § 71 BGB beizufügenden vollständigen Wortlaut der geänderten Satzung um eine bloße „Lesehilfe“ handle oder ihm darüber hinausgehende Bedeutung zukomme, könne offen bleiben, wie auch die Frage nach einem Prüfungsrecht und einer Prüfungspflicht des Registergerichts hinsichtlich der Identität des eingereichten Wortlauts mit den vorangegangenen Eintragungen im Vereinsregister. Denn selbst bei Bejahen einer Prüfungspflicht sei die vom Amtsgericht geforderte Versicherungserklärung nicht geeignet, der Prüfungspflicht zu genügen. Schon durch die Befügung des Wortlauts bei der Änderungsanmeldung erkläre der Vorstand des Vereins, dass der Wortlaut den gültigen Text der ursprünglichen Fassung mit allen bisherigen und den nun angemeldeten Änderungen darstelle, die geforderte Versicherungserklärung erscheine darüber hinaus systemfremd.

*OLG Düsseldorf, Beschl. v. 6.5.2010 – 3 Wx 35/10*

## Keine Vorstandshaftung für masseschmälernde Leistungen nach Eintritt der Insolvenzzreife des Vereins?

Der BGH hat mit Hinweisbeschluss vom 8.2.2010 – II ZR 156/09 entschieden, dass Vereinsvorstände nicht in einer Analogie zu gesellschaftsrechtlichen Regelungen (§ 64 Abs. 2 GmbHG a.F., §§ 93 Abs. 3 Nr. 6 i.V.m. 92 Abs. 3 AktG a.F., §§ 99 Abs. 2 i.V.m. 34 Abs. 3 Nr. 4 GenG a.F., nach MoMiG § 64 S. 2 GmbHG, § 92 Abs. 1 AktG, § 99 S. 1 GenG) für masseschmälernde Zahlungen nach Eintritt der Insolvenzzreife des Vereins haften. Ein Bedürfnis für eine Analogie bestehe mangels planwidriger Regelungslücke im Gesetz nicht. In der Literatur werden hierzu allerdings verschiedene Ansichten vertreten. Gegenstand des Hinweisbeschlusses war die Ankündigung des Senates, er beabsichtige die Revision zurückzuweisen, weil die vorgelegte Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung habe. Zwar könne eine Rechtsfrage wegen grundsätzlicher Bedeutung auch deswegen

revisionsgerichtlich klärungsbedürftig sein, weil in der Literatur unterschiedliche Meinungen vertreten werden, dies gelte jedoch nicht, wenn es sich um vereinzelte und nicht oder nicht nachvollziehbar begründete Ansichten handle. *Reuter* sieht in dieser Begründung des BGH eine „schallende Ohrfeige“ für die eine Gesamtanalogie befürwortenden Stimmen und setzt sich in seiner kritischen Stellungnahme mit den Argumenten des BGH auseinander. Hierbei betont *Reuter* insbesondere die Unschlüssigkeit der Argumentation des BGH aus § 15a InsO und § 31a BGB und kritisiert das „viel zu enge, gesicherter Lehre und Rechtsprechung widersprechende Verständnis“ der „planwidrigen Regelungslücke“.

*Dieter Reuter, Keine Vorstandshaftung für masseschmälernde Leistungen nach Eintritt der Insolvenzzreife des Vereins? – Eine kritische Stellungnahme zum Hinweisbeschluss des BGH II ZR 156/09 vom 8.2.2010, NZG 2010, S. 808-812*

**Hinweis der Redaktion:** siehe zu dieser Thematik auch: *Gregor Roth, Vereine in der Insolvenz, npoR 2009, S. 46-48* und *Christoph Poertzgen, Vorstandshaftung wegen Insolvenzverschleppung (§ 42 Abs. 2 BGB), NZG 2010, S. 772-776.*

## Steuerrecht

### Steuerprivileg von Stiftungen im Insolvenzverfahren

Der Frage, ob Einkünfte, die die Stiftung im Insolvenzverfahren erwirtschaftet steuerlich nach §§ 52 ff. AO privilegiert sind, gehen *Pöhlmann* und *Fölsing* in diesem Beitrag nach. Hierfür erachten die Verfasser als maßgeblich, ob der Stiftungszweck endgültig aufgegeben oder nur vorübergehend nicht erfüllt wird. Letzteres sei der Fall, wenn eine Sanierung und Fortführung der Stiftung über einen Insolvenzplan unmittelbar bevorstehe. Wenn sich dieses Verfahren in einem Stadium befinde, in dem das Scheitern des Insolvenzplans nicht mehr wahrscheinlich sei, sei es nach Ansicht der Verfasser sachgerecht, die steuerliche Privilegierung beizubehalten.

*Werner Pöhlmann/Philipp Fölsing, Das Steuerprivileg von Stiftungen im Insolvenzverfahren, ZInsO 2010, S. 612-614.*

### Keine Anerkennung der Gemeinnützigkeit bei Verfolgung allgemeinpolitischer Zwecke

Die Anerkennung als gemeinnützigen Zwecken dienende Körperschaft scheidet, wenn die Körperschaft zwar gemeinnützige Zwecke verfolgt und sie sich bei der tatsächlichen Verfolgung ihrer satzungsmäßigen Zwecke auch im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung gehalten hat, sie sich jedoch in einem nicht zu vernachlässigenden Umfang auch allgemeinpolitisch betätigt und dabei über den Rahmen ihrer satzungsmäßigen Zwecke weit hinausgeht.

Stellt sich der gemeinnützige Zweck unmittelbar als Gegenstand der allgemeinen Politik dar, so schließt eine Beeinflussung der politischen Meinungsbildung in diesem Bereich die Förderung der Allgemeinheit und damit auch die Gemeinnützigkeit allerdings nicht schon deshalb aus, weil die begünstigte Tätigkeit hier zwangsläufig mit einer gewissen politischen Zielsetzung verbunden ist. Eine andere Beurteilung hätte wegen des weiten Begriffs der Politik zur Folge, dass gemeinnützige Zwecke bei fast jeder Körperschaft ausgeschlossen wären, die im Rahmen ihrer satzungsgemäßen Tätigkeit aktuelle politische Fragen berührt. Dies stünde mit dem geltenden Gemeinnützigkeitsrecht nicht im Einklang.

Die politischen Forderungen und Meinungsäußerungen des klagenden Vereins gehen jedoch über die Verfolgung seines satzungsmäßigen Zwecks der Förderung der Völkerverständigung weit hinaus. So seien etwa die Forderungen: „Weg mit Agenda 2010 und Hartz IV, Kein Abbau von Sozialleistungen, Gegen Arbeitszwang, Für die Einführung eines gesetzlichen Mindestlohns, Keine EU-Verfassung und Abschaffung der WTO“ nicht mehr aus dem Gedanken der Völkerverständigung abzuleiten. Nach Auffassung des Gerichts erhebe der Kläger damit den Anspruch, umfassend zu allgemeinpolitischen Themen und Fragen Stellung zu nehmen. Vor diesem Hintergrund erweise sich auch der Aufruf zur Wahl einer bestimmten Partei bei der Bundestagswahl 2005, der für sich gesehen noch nicht als gemeinnützigkeitsschädlicher Verstoß gegen das in der Satzung verankerte Gebot der parteipolitischen Neutralität zu werten sei, als Ausdruck des politischen Selbstverständnisses des Klägers und konsequente Umsetzung seiner umfassenden politischen Zielvorstellungen.

*FG Düsseldorf, Urt. v. 9.2.2010 – 6 K 1908/07*

### Vermittlungstätigkeit gesetzlicher Krankenkassen für private Zusatzversicherung ist Betrieb gewerblicher Art

Die Klägerin ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Sie betreibt eine gesetzliche Krankenkasse. Ferner hat sie im Streitjahr 2005 Zusatzversicherungsverträge zwischen ihren Versicherten und privaten Krankenversicherungsunternehmen vermittelt. Während das Finanzamt hierbei einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) annahm, handelt es sich nach Sicht der Krankenkasse mangels Vorliegens einer „Einrichtung“ i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG nicht um einen BgA.

Der BFH teilte diese Einschätzung der Krankenkasse nicht. Unter einer Einrichtung sei jede Betätigung zur Erzielung von Einnahmen zu verstehen, die sich von der sonstigen Tätigkeit funktionell abgrenzen lasse. Es sei nicht notwendig, dass die Tätigkeit im Rahmen einer organisatorisch verselbständigten Abteilung ausgeübt werde. Andernfalls stünde die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art zur Disposition der juristischen Person des öffentlichen Rechts, die durch mangelnde organisatorische Abgrenzung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten die Besteuerung vermeiden könnte. Nach diesen Maßstäben sei das Vermitteln der Zusatzversicherungen als Einrichtung zu beurteilen. Dem stehe auch nicht entgegen, dass die Klägerin dafür keine organisatorisch verselbständigte Einheit unterhalte, sondern diese Aufgabe und ihr Kerngeschäft durch dasselbe Personal erledigen lasse. Unerheblich sei auch, dass die Klägerin mit der Vermittlungstätigkeit darauf abziele, ihren Versicherten einen möglichst umfassenden Versicherungsschutz zu gewährleisten und sie durch die Zusatzversicherungen an sich zu binden oder Neukunden zu werben. Maßgeblich und für die Annahme einer „Einrichtung“ ausreichend sei allein, dass sich die in § 11 SGB V genannten Aufgaben der Klägerin und das Vermitteln der Versicherungen voneinander unterscheiden und trennen lassen. Dass dies möglich sei, zeige sich schon daran, dass die Klägerin in der Lage gewesen sei, hinsichtlich dieser Tätigkeit eine Einnahmen-Ausgabenrechnung zu erstellen und die durch die Vermittlung der Verträge entstandenen Kosten ihrem privaten Versicherungspartner in Rechnung zu stellen. Die Klägerin sei auch mit Einnahmenerzielungsabsicht tätig, da sie mit ihrem privaten Kooperationspartner einen Kostenersatz als Gegenleistung für ihre Tätigkeit vereinbart habe. Es komme zudem auch nicht darauf an, ob das Vermitteln der Versicherungen eine (selbst geschaffene) öffentliche Aufgabe der gesetzlichen Krankenkassen sei und es spiele auch keine Rolle,

ob der Gesetzgeber den gesetzlichen Krankenkassen deshalb die Möglichkeit eingeräumt habe, private Zusatzversicherungen zu vermitteln, um sie bei der Wahrnehmung ihrer öffentlichen Aufgabe zu unterstützen und zu stärken. Maßgeblich sei allein, ob ihrer Tätigkeit eine (potentielle) Wettbewerbsrelevanz zukomme. Eine solche bestehe hier jedoch schon deshalb, weil die Klägerin Produkte vermittelt, die auch von privaten Versicherungsmaklern an gesetzlich Versicherte vermittelt werden können.

*BFH, Urt. v. 3.2.2010 – I R 8/09*

### Einkünftequalifikation von Einnahmen aus Promotion-Veranstaltungen des Deutschen Fußball-Bundes

Der Kläger war als Profifußballer bei einem Bundesligaverein unter Vertrag. Als Mitglied der deutschen Nationalmannschaft nahm er im Zusammenhang mit der WM 2002 an Promotion-Maßnahmen des Deutschen Fußball-Bundes (DFB) teil. Nach Ansicht des Klägers stellten die hierfür gezahlten Vergütungen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar und unterfielen damit nicht der Gewerbesteuer. Er begründete dies insbesondere damit, dass sein Arbeitgeber, der Bundesligaverein, aufgrund der Verbandsstatuten verpflichtet sei, ihn für die Nationalmannschaft abzustellen. Er selbst wiederum sei durch seinen Arbeitsvertrag verpflichtet, einer entsprechenden Weisung seines Vereins nachzukommen. Seine Tätigkeit für den DFB übe er daher nicht selbstständig und damit nicht gewerblich aus. Zudem habe er sich der Teilnahme an den Promotion-Maßnahmen faktisch nicht entziehen können, da eine Weigerung bedeutet hätte, ganz auf die Zugehörigkeit zur Nationalmannschaft verzichten zu müssen.

Das Finanzgericht Münster teilte diese Auffassung nicht und qualifizierte die Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, da insbesondere eine selbstständige Tätigkeit vorgelegen habe. Der Kläger habe sich gegenüber dem DFB bereit erklärt, an entsprechenden Veranstaltungen des DFB teilzunehmen und sei dieser Verpflichtung auch nachgekommen. Demgegenüber sei er weder aufgrund des Arbeitsverhältnisses mit seinem Verein noch aufgrund anderer Regelungen, wie z.B. des Grundlagenvertrages zwischen dem Ligaverband und dem DFB, zur Teilnahme an diesen Veranstaltungen tatsächlich verpflichtet gewesen. Auch habe der faktische Druck, bei Nichtteilnahme an entsprechenden Promotion-Veranstaltungen des DFB keine Berufung mehr in die Nationalmannschaft zu erhalten, nicht die freie Willensentscheidung des Klägers überlagert.

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache hat das Gericht die Revision zum BFH zugelassen.

*FG Münster, Urt. v. 16.4.2010 – 14 K 116/06 G*

## Andere Rechtsgebiete

### Keine Gerichtsgebührenbefreiung für eine gemeinnützige GmbH, deren Anteile zu 100% von der öffentlichen Hand gehalten werden

Eine Kostenbefreiung einer von einem Gemeindeverband als Alleingesellschafter geführten (gemeinnützigen) Kapitalgesellschaft, die ein Krankenhaus betreibt, kann weder aus dem Bundesrecht (§ 2 Abs. 1 S. 1 GKG) noch aus dem niedersächsischen Landesrecht hergeleitet werden.

*BGH, Beschl. v. 20.4.2010 – VI ZB 65/09*

## Rechtsprechung

### Vereinsrecht

#### Abspaltungsverbot im Vereinsrecht

BGB §§ 38, 40

**Ein Verstoß gegen das Abspaltungsverbot führt zur Nichtigkeit einer Regelung in einer Vereinssatzung, mit der Organschaftsrechte (hier: Stimm- und Wahlrechte) übertragen werden von einem Vereinsmitglied, das eine juristische Person ist, auf die ihm angeschlossenen Unternehmen, die insoweit jeweils den Status eines ordentlichen Mitglieds erhalten sollen. Die dadurch bewirkte Vervielfachung des abgespaltenen Stimmrechts führt nicht nur zu einer Ungleichbehandlung der übrigen ordentlichen Mitglieder, sondern unter Umständen sogar zu ihrer Entrechtung.**

*OLG Stuttgart, Beschl. v. 19.3.2010 – 8 W 112/10*

#### Tenor

1. Auf die befristete Beschwerde des Antragstellers wird die Zwischenverfügung der Rechtspflegerin des Amtsgerichts Stuttgart - Registergericht - v. 27.1.2010 – VR 720479, aufgehoben.

2. Die Registersache wird zur Behandlung und Entscheidung in eigener Zuständigkeit über die Anmeldung zur Eintragung in das Vereinsregister vom 17.12.2009 betreffend Satzungsänderung/-neufassung und Vorstandsänderung unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats an das Amtsgericht Stuttgart - Registergericht - (VR 720479) zurückgegeben.

#### Gründe

[1] 1. Auf die Anmeldung zur Eintragung der Neufassung der Vereinssatzung des Antragstellers in das Vereinsregister hat das Amtsgericht Stuttgart - Registergericht - mit der Zwischenverfügung vom 27.1.2010 unter Ziffer 1.) beanstandet:

[2] „In § 3 Ziffer 2 der eingetragenen („alten“) Satzung wird Mitgliedern einer juristischen Person (Fachmitglied), welche als solche Mitglied des ... Taxiverbands e.V. ist (hier also die TAZ), das Stimm- und Wahlrecht eines ordentlichen Mitglieds eingeräumt. Dieser Teil des § 3 ist in der eingereichten Neufassung der Satzung nicht mehr vorhanden. Somit sind die Mitglieder der TAZ nach der Neufassung der Satzung in ihrem Stimm- und Wahlrecht gänzlich beschnitten. Es ist erforderlich, dass die Mitglieder der TAZ dem Wegfall des § 3 Ziffer 2 der eingetragenen Satzung zustimmen. Die Zustimmungserklärungen sind dem Registergericht vorzulegen.“

[3] In § 3 Ziffer 2 der eingetragenen Satzung heißt es:

[4] „Fachmitglieder des Verbandes können werden: Taxi-/Mietwagen-Fachverbände, die ihren Sitz und ihren Wirkungsbereich innerhalb des unter § 1 genannten Tätigkeitsbereiches haben. Fachmitglieder als juristische Personen haben selbst keine Stimmrechte und keine aktiven und passiven Wahlrechte. Diese gehen bei Fachmitgliedern auf die dem Fachmitglied angeschlossenen Taxi-/Mietwagenunternehmer über und erzeugen bei diesen für das Stimm- und Wahlrecht den Status eines ordentlichen Mitglieds, wobei keine Doppelmitgliedschaft eintritt (z. B. als eingetragenes ordentliches Mitglied des Verbandes daselbst und gleichzeitiger Zugehörigkeit eines Fachmitglieds). Fachmitglieder sind beitragspflichtig.“

[5] In § 10 Ziffer 7 und 8 ist geregelt:

[6] „Stimmrechtsübertragung ist ausgeschlossen.“

[7] „... Abstimmungsberechtigt sind alle anwesenden ordentlichen Mitglieder. Jedes Mitglied hat eine Stimme.“

[8] Zur Erledigung dieser und noch weiterer Beanstandungen wurde eine Frist von sechs Wochen gesetzt, eine Rechtsmittelbelehrung erteilt und die Zustellung an den Antragsteller am 30.1.2010 bewirkt.

[9] Dieser hat durch seinen Verfahrensbevollmächtigten am 26.2.2010 gegen die Zwischenverfügung vom 27.1.2010 vorsorglich Beschwerde eingelegt, die mit Schriftsatz vom 15.3.2010 aufrechterhalten und begründet wurde - jedoch beschränkt auf die Beanstandungen unter Ziffer 1. der Verfügung.

[10] Die Rechtspflegerin hat mit Beschluss vom 1.3.2010 nicht abgeholfen und die Akte dem Oberlandesgericht zur Entscheidung vorgelegt.

[11] 2. [...]

[20] **b)** Entgegen der Annahme der Rechtspflegerin und der in der Verfügung vom 5.3.2010 mitgeteilten vorläufigen Rechtsauffassung des Senats ist die Beschwerde begründet.

[21] Zunächst wird vollinhaltlich Bezug genommen auf die überzeugenden Darlegungen in der Beschwerdebegründung des Antragstellers vom 15.3.2010 und ergänzend ausgeführt:

[22] § 3 Ziffer 2 der eingetragenen Satzung ist nichtig, sodass die hierauf gestützten Beanstandungen unter Ziffer 1.) der Zwischenverfügung vom 27.1.2010 zu Unrecht erfolgt sind.

[23] Zwar betrifft die Unübertragbarkeit nach § 38 Satz 1 BGB nur das Mitgliedschaftsrecht als solches, nicht die sich daraus ergebenden einzelnen Rechte und Pflichten. Allerdings greift für die Organschafts- und Schutzrechte - zu den Organschaftsrechten gehören Stimm- und Wahlrechte - das sog. Abspaltungsverbot ein, das als in § 717 Satz 1 BGB positiver allgemeiner Rechtsgrundsatz betrachtet wird. Die Mitgliedschaft als Einheit gibt den Organschafts- und Schutzrechten Sinn und Grenze. Ohne die Verbindung zur Mitgliedschaft verlieren sie ihre Identität (Reuter in MüKo BGB, 5. Aufl. 2006, § 38 BGB Rdnr. 26 und 66 m. w. N.).

[24] Die Satzungsregelung enthält nicht nur die Überlassung der Ausübung der Mitgliedschaftsrechte durch einen anderen (§ 38 Satz 2 BGB i. V. m. § 40 BGB), sondern unzweifelhaft deren Übertragung vom Fachmitglied als juristische Person auf die ihm angeschlossenen Taxi-/Mietwagenunternehmer, die insoweit den Status eines ordentlichen Mitglieds erhalten. Diese Übertragung scheidet aber für Organschafts- und Schutzrechte schlechthin aus (Reuter, a. a. O., § 38 BGB Rdnr. 69). Das Fachmitglied als juristische Person kann diese Rechte ohne weiteres - mit einer Stimme - durch den gesetzlichen Vertreter wahrnehmen (Reuter, a. a. O., § 38 Rdnr. 70 m. w. N.).

[25] Dem steht § 40 BGB nicht entgegen. Denn bei den dort aufgeführten Paragrafen bestehen für die Satzungsautonomie Grenzen (Ellenberger in Palandt, BGB, 69. Aufl. 2010, § 40 Rdnr. 1). Diese sind überschritten, wenn Organschaftsrechte abgespalten werden, weil diese nur aus der Verbindung mit der Mitgliedschaft Sinn und Grenze empfangen (Reuter, a. a. O., § 38 BGB Rdnr. 66 m. w. N.).

[26] Im Übrigen steht § 3 Ziffer 2 der Satzung im Widerspruch zu § 10 Ziffer 7, nachdem dort eine Stimmrechtsübertragung ausdrücklich ausgeschlossen wird.

[27] Entgegen der Auffassung des Registergerichts beinhaltet § 3 Ziffer 2 der Satzung nicht die Einräumung eines Sonderrechts i. S. des § 35 BGB. Hierzu könnte allenfalls die Zuerken-



nung eines erhöhten Stimmrechts zählen (Reuter, a. a. O., § 35 BGB Rdnr. 5 m. w. N.). Dem Fachmitglied wird aber durch die Satzungsregelung kein erhöhtes Stimmrecht zugebilligt. Dieses wird ihm vielmehr aberkannt und auf die ihm angeschlossenen Taxi-/Mietwagenunternehmer übertragen.

[28] Im Hinblick auf die klare und unmissverständliche Regelung kommt eine Auslegung der Satzung nicht in Betracht.

[29] Vielmehr bewirkt der Verstoß gegen das Abspaltungsverbot die Nichtigkeit von § 3 Ziffer 2 der Satzung gem. §§ 717 Satz 1, 134 BGB (Reuter, a. a. O., § 25 BGB Rdnr. 24 ff, m. w. N.), die trotz der Vereinsautonomie (Art. 9 Abs. 1 GG) der richterlichen Inhaltskontrolle unterliegen kann (BGH NJW 1989, 1724 m. w. N.). Dabei ist § 139 BGB für vereinsrechtliche Normen nicht anwendbar, sofern der verbleibende Teil nach dem Vereinszweck und den satzungsmäßigen Mitgliederbelangen eine in sich sinnvolle Regelung des Vereinslebens darstellt (BGHZ 47, 172 m. w. N.), wie vorliegend.

[30] Entgegen OLG Celle (NJW-RR 1995, 1273) kann nicht von einer Gesamtnichtigkeit der Satzung ausgegangen werden, auch wenn die Regelung in § 3 Ziffer 2 letztlich zu einer willkürlichen Entrechtung der übrigen Mitglieder zu Gunsten einer bestimmten Mitgliedergruppe führt.

[31] Sind dem Fachmitglied beispielsweise mehrere hundert Taxi-/Mietwagenunternehmer angeschlossenen, so vervielfacht sich das eine vom Fachmitglied abgespaltene Stimmrecht entsprechend. Denn die Taxi-/Mietwagenunternehmer erhalten den Status eines ordentlichen Mitglieds - ohne jemals die Aufnahme in den Verein beantragt zu haben und aufgenommen worden zu sein - und jedes bei der Mitgliederversammlung anwesende ordentliche Mitglied ist abstimmungsberechtigt und hat eine Stimme (§ 10 Ziffer 8 der Satzung), deren Ausübung nicht eingeschränkt ist. Damit gibt die Satzung einem Fachmitglied möglicherweise Hunderte von Stimmen, wodurch die übrigen ordentlichen Mitglieder entrechtet werden.

[32] Diese Ungleichbehandlung (§§ 242, 138 BGB) kann aber beseitigt werden durch die Feststellung der Teilnichtigkeit von § 3 Ziffer 2 der Satzung.

[33] Demgemäß war die Zwischenverfügung des Registergerichts Stuttgart bezüglich Ziffer 1.) aufzuheben, weil die dortigen Beanstandungen auf der Gültigkeit von § 3 Ziffer 2 der eingetragenen Satzung basieren.

[34] Die Sache war im übrigen an das Amtsgericht zurückzugeben zur Behandlung und Entscheidung in eigener Zuständigkeit über die Vereinsregisteranmeldung vom 17.12.2009 unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats. [...]

## Stiftungsrecht

### Stiftung von Todes wegen: Formwirksamkeit trotz fehlender eigenhändiger Abfassung der Stiftungssatzung

BGB §§ 80, 83, 125

*OLG Stuttgart, Beschl. v. 10.6.2009 – 8 W 501/08*

#### Gründe

[1] **1.** Die Beteiligten werden zu den Rechtsbeschwerden der Beteiligten Ziffer 2 und 3 gegen den Beschluss der 10. Zivilkammer des Landgerichts Stuttgart vom 27.10.2008 nach Vorberatung des Senats darauf hingewiesen, dass der Senat den Rechtsmitteln keine Aussicht auf Erfolg beimisst. Ein Rechtsfehler des Landgerichts auf dessen Überprüfung der Senat im Rechtsbeschwerdeverfahren beschränkt ist, ist nicht erkennbar.

[2] **a)** Ob die durch Verfügung von Todes wegen errichtete Stiftung bezüglich ihres Zwecks formgültig errichtet ist, hat das Landgericht im Wege der ergänzenden Auslegung des Testaments zutreffend dergestalt ermittelt, dass es zunächst anhand aller feststellbaren Umstände auch außerhalb des Testaments den letzten Willen der Erblasserin ermittelt und geprüft hat, ob dieser Wille im Testament zumindest andeutungsweise zum Ausdruck gekommen ist (BGHZ 86, 41).

[3] Bei der Feststellung des Willens der Erblasserin bezüglich des Stiftungszwecks insbesondere an Hand der maschinenschriftlichen Satzung mit handschriftlichen Zusätzen ist danach ein Rechtsfehler des Landgerichts nicht festzustellen. Aufgrund der handschriftlichen Zusätze, die ihrer Form nach ersichtlich von der Erblasserin stammen, hat die Erblasserin die in der Stiftungssatzung niedergelegten Stiftungszwecke ersichtlich zur Kenntnis genommen (Blatt 2 mit handschriftlichen Anmerkungen) sowie auf Umwelt- und Tierartenschutz als Mindestinhalt selbst klar gestellt (Blatt 5 der Satzung) für einen nachträglichen Austausch von maßgeblichen Teilen der Satzung oder lediglich einen Entwurfcharakter, der Zweifel an einer Verbindlichkeit der Willensbildung der Erblasserin hätte begründen können bestanden keine Anhaltspunkte. Die Erblasserin hat auch bei der Aussetzung von Vermächtnissen in den handschriftlichen Ergänzungen zu ihrem Testament ihre entsprechende Willensbildung der Förderung von Umwelt- und Naturschutz erkennen lassen. Ein Anlass für weitere amtswegige Ermittlungen des Landgerichts bestand danach nicht.

[4] Soweit die Rechtsbeschwerdeführerinnen die Echtheit der maschinenschriftlichen Satzung in den hier maßgeblichen Teilen erstmals im Rechtsbeschwerdeverfahren pauschal bestreiten, ergeben sich hieraus gegenüber den vorstehenden Umständen keine abweichenden Gesichtspunkte. Neues tatsächliches Vorbringen im Rechtsbeschwerdeverfahren kann auch nicht mehr berücksichtigt werden.

[5] Ausgehend von dem vom Landgericht danach ohne Rechtsfehler festgestellten Willen der Erblasserin ist auch die weitere Feststellung des Landgerichts nahe liegend und deshalb rechtlich nicht zu beanstanden, das Anhaltspunkte für den festgestellten Stiftungszweck im Testament in Form der Ersatzerbenbestimmung enthalten sind. Die Ersatzerben weisen schon aufgrund des prägenden Charakters ihrer Tätigkeit eine dem festgestellten Willen bezüglich des Stiftungszwecks entsprechende Tätigkeit auf.

[6] **b)** Das Testament der Erblasserin ist bezüglich der Erbeinsetzung der Beteiligten Ziffer 1 auch nicht deshalb unwirksam, weil es keine vollständige Stiftungssatzung in testamentarischer Form enthält.

[7] Unabhängig von der Frage der Anwendbarkeit von § 83 S. 2 BGB auf vor in Kraft treten dieser Vorschrift errichtete letztwillige Verfügungen ist eine dieser Vorschrift entsprechende Änderungs- und Ergänzungsberechtigung von der Erblasserin im Testament selbst schon der Beteiligten Ziffer 5 als Testamentsvollstreckerin verliehen worden.

[8] Im übrigen wäre die Frage der Wirksamkeit des Testaments im Zeitpunkt des Eintritts des Erbfalls zu beurteilen, bei welchem § 83 S. 1 BGB bereits galt.

[9] **c)** Auch wenn die mittelbar bedachten Beteiligten Ziffer 2-4 ein Interesse daran haben mögen, Mittel aus dem Nachlass möglichst ohne weitere Verwaltungskosten zu erhalten, so müssen sie doch zur Kenntnis nehmen, dass die Erblasserin ihnen Mittel nur über eine gesonderte Stiftung zukommen lassen wollte, weil sie hierdurch ihren Namen zusätzliche Dauer verleihen wollte und/oder die Mittelvergabe zu Stiftungszwecken eigenständig kontrollieren lassen wollte. Dies hat auch das

Nachlassgericht zu berücksichtigen, so dass für eine abweichende vergleichsweise Regelung kein Spielraum ersichtlich ist. Eine mündliche Verhandlung ist im Rechtsbeschwerdeverfahren als reiner Rechtsprüfungsinstanz danach nicht veranlasst und auch nicht gesetzlich vorgeschrieben. [...]

## Steuerrecht

### Steuerbefreite GmbH als Organträgerin einer gewerbsteuerlichen Organschaft – Keine Gewerbesteuerbefreiung für den der Organträgerin aufgrund der Organschaft zuzurechnenden Gewerbeertrag der Organgesellschaft

GewStG 2002 § 2 Abs. 2 S. 2, § 3 Nr. 20 Buchst. c; KStG 2002 § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 17

#### Leitsätze

**1. Eine GmbH, die ein Alten- und Pflegeheim betreibt, das gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG 2002 von der Gewerbesteuer befreit ist, kann Organträgerin einer gewerbsteuerlichen Organschaft mit einer Tochtergesellschaft sein, die im Auftrag der GmbH Dienstleistungen (hier: Zubereitung von Speisen und Reinigungsarbeiten) für das Heim erbringt .**

**2. Der der Organträgerin in diesem Fall zuzurechnende Gewerbeertrag der Organgesellschaft wird nicht von der Gewerbesteuerbefreiung umfasst.**

*BFH, Beschl. v. 10.3.2010 – I R 41/09*

#### Tatbestand

[1] I. Streitpunkt ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) trotz Befreiung von der Gewerbesteuerpflicht im Hinblick auf den von einer Tochtergesellschaft an sie abgeführten Gewinn gewerbsteuerpflichtig ist.

[2] Die Klägerin ist eine GmbH, die im Streitjahr (2005) ein Senioren- und Pflegeheim betrieb, das gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. c des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002) von der Gewerbesteuer befreit war. Sie war alleinige Gesellschafterin der C-GmbH, die sich mit der Zubereitung von Speisen und Getränken für die Bewohner des von der Klägerin betriebenen Heims sowie der Reinigung des Heimgebäudes befasste und diese Tätigkeiten ausschließlich für die Klägerin erbrachte. Im Dezember 2003 schlossen die Klägerin und die C-GmbH einen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag, durch den sich die C-GmbH verpflichtete, ihren gesamten Gewinn an die Klägerin abzuführen, während die Klägerin die Verpflichtung übernahm, Jahresfehlbeträge der C-GmbH auszugleichen.

[3] Die Klägerin gab für das Streitjahr keine Gewerbesteuerklärung ab. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) rechnete demgegenüber den der Höhe nach unstrittigen Gewerbeertrag der C-GmbH der Klägerin zu und setzte dieser gegenüber einen entsprechenden Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr fest. Die deswegen erhobene Klage blieb erfolglos; das Niedersächsische Finanzgericht (FG) hat sie mit Urteil vom 19.3.2009 – 6 K 441/08 als unbegründet abgewiesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1853 veröffentlicht.

#### Entscheidungsgründe

[7] II. [...]

[8] Das FA hat gegenüber der Klägerin zu Recht einen auf dem Gewerbeertrag der C-GmbH basierenden einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt. Denn in Bezug auf den von der C-GmbH im Streitjahr erzielten Gewerbeertrag ist die Klägerin gewerbsteuerpflichtig.

[9] 1. Die von der C-GmbH im Streitjahr erzielten Erträge sind gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG 2002 gewerbsteuerpflichtig. Die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft gilt stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG 2002). Anders als die Klägerin erwägt, greift im Hinblick auf die C-GmbH keiner der Befreiungstatbestände des § 3 Nr. 20 GewStG 2002, der bestimmte Einrichtungen (z.B. Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime) unter den dort genannten Voraussetzungen von der Gewerbsteuerpflicht befreit. Denn die C-GmbH hat keine der in § 3 Nr. 20 GewStG 2002 beschriebenen Einrichtungen betrieben. Dass sie im Auftrag der Klägerin entgeltlich Dienstleistungen in deren Alten- und Pflegeheim ausgeführt hat, reicht für eine Steuerbefreiung nicht aus; die Befreiungstatbestände des § 3 Nr. 20 GewStG 2002 begünstigen vielmehr ausschließlich den Betreiber der Einrichtung (vgl. von Twickel in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 3 GewStG Rz 102; Güroff in Glanegger/ Güroff, Gewerbesteuergesetz, 7. Aufl., § 3 Nr. 20 Rz 208).

[10] 2. Aufgrund des Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrages bestand im Streitjahr zwischen der Klägerin als Organträgerin und der C-GmbH als Organgesellschaft eine gewerbsteuerliche Organschaft.

[11] a) Ist eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft i.S. der § 14, § 17 oder § 18 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002), so gilt sie gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 gewerbsteuerrechtlich als Betriebsstätte des Organträgers (gewerbsteuerrechtliche Organschaft). Nach den Feststellungen des FG und nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten, gegen die aus Sicht des Senats nichts zu erinnern ist, lagen die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft gemäß § 14 i.V.m. § 17 KStG 2002 im Verhältnis zwischen der Klägerin und der C-GmbH im Streitjahr vor.

[12] b) Der Annahme einer daraus abzuleitenden gewerbsteuerlichen Organschaft steht nicht entgegen, dass nach den tatrichterlichen Feststellungen die Klägerin ein Alten- und Pflegeheim betrieben hat, das im Streitjahr die Voraussetzungen des § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG 2002 erfüllt hat und deshalb von der Gewerbesteuer befreit war.

[13] aa) Zwar setzt § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 für die körperschaftsteuerliche Organschaft voraus, dass der Organträger nicht steuerbefreit ist. Daraus könnte der Schluss gezogen werden, dass die gewerbsteuerliche Organschaft nur mit einem Organträger möglich ist, der nicht von der Gewerbesteuer befreit ist (vgl. Sterner in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, § 14 KStG Rz 155; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 3 Rz 6).

[14] bb) Jedoch ist mit der die Organschaft ausschließenden Steuerbefreiung i.S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 nur eine persönliche Steuerbefreiung gemeint, die – wie z.B. in den Fällen von § 5 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 KStG 2002 bzw. § 3 Nr. 1 und Nr. 2 GewStG 2002 – den Rechtsträger als solchen insgesamt von der Steuerpflicht ausschließt (unbeschränkte persönliche Steuerbefreiung). Körperschaften, die nur im Hinblick auf einen bestimmten Teil ihrer Tätigkeit oder ihres Ertrags von der Steuerpflicht ausgenommen sind (sog. beschränkte persönliche oder sachliche Steuerbefreiungen, vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 3 Rz 1; Sarrazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 3 Rz 4), kommen demgegenüber als Organträger grundsätzlich in Betracht, soweit nicht die Beteiligung an der Organgesellschaft den steuerbefreiten Aktivitäten zuzuordnen ist (vgl. Walter in Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, § 14 Rz 267; Neumann in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 14 Rz 96; Sterner in Herrmann/Heuer/

Raupach, a.a.O., § 14 KStG Rz 155, Erle/Heurung in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 14 Rz 7). Denn der Zweck des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002, der verhindern soll, dass auf der Ebene der Organgesellschaft grundsätzlich steuerpflichtiges Einkommen durch eine Organschaft auf der Ebene des Organträgers der Besteuerung entgehen kann (vgl. Walter in Ernst & Young, a.a.O., § 14 Rz 266), erfordert in diesen Fällen nicht den Ausschluss der Wirkungen einer Organschaft.

[15] **cc)** Bei der im Streitfall in Rede stehenden Befreiung der Klägerin von der Gewerbesteuer gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG 2002 handelt es sich nicht um eine unbeschränkte persönliche Steuerbefreiung. Von der Gewerbesteuer wird nicht der Träger der in § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG 2002 benannten Einrichtungen mit seinem gesamten Gewerbeertrag befreit; begünstigt werden vielmehr nur die aus dem Betrieb der Einrichtung resultierenden Erträge. Soweit der Träger der Einrichtung außerhalb derselben Erträge erzielt, unterliegen diese der Gewerbesteuer (vgl. zum Verkauf von Speisen, Getränken, Postkarten oder Andenken an Patienten oder Dritte Senatsurteil vom 20.9.1966 - I R 34/66, BFHE 87, 215, BStBl III 1967, 90; von Twickel in Blümich, a.a.O., § 3 GewStG Rz 102; Güroff in Glanegger/ Güroff, a.a.O., § 3 Nr. 20 Rz 209).

[16] **dd)** Die Beteiligung an der C-GmbH ist nicht dem gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG 2002 von der Gewerbesteuer befreiten Tätigkeitsbereich der Klägerin zuzuordnen. Denn wenn die Klägerin selbst eine Tätigkeit wie die der C-GmbH ausgeübt hätte --die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen gegenüber einem Alten- und Pflegeheim--, wäre nach dem zuvor Gesagten der daraus erzielte Ertrag nicht von der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG 2002 umfasst. Somit war die Klägerin geeignete Organträgerin für eine gewerbesteuerliche Organschaft mit der C-GmbH.

[17] **3.** Die gewerbesteuerliche Organschaft bewirkt, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht der C-GmbH der Klägerin zugerechnet wird. Zwar bilden trotz der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 Organgesellschaft und Organträger kein einheitliches Unternehmen. Sie bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln für sich bilanzieren und deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitslehre, s. zur insoweit ständigen Rechtsprechung des Senats die Urteile vom 4.6.2003 - I R 100/01, BFHE 203, 171, BStBl. II 2004, 244, m.w.N.; vom 14.1.2009 - I R 47/08, BFHE 224, 126). Die Organschaft führt aber dazu, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaften für die Dauer der Organschaft dem Organträger zugerechnet wird (Senatsurteile vom 27.6.1990 - I R 183/85, BFHE 161, 157, 160, BStBl. II 1990, 916, 918; in BFHE 203, 171, BStBl. II 2004, 244). Deshalb ist der einheitliche Gewerbesteuerermessbetrag allein gegenüber dem Organträger festzusetzen.

[18] **4.** Die Befreiung des von der Klägerin betriebenen Alten- und Pflegeheims von der Gewerbesteuerpflicht nach Maßgabe des § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG 2002 umfasst nicht den der Klägerin aufgrund der Organschaft zuzurechnenden Gewerbeertrag der C-GmbH. Denn die diesen Ertrag generierenden Tätigkeiten fallen weder bei Ausführung durch die C-GmbH (oben II.1.) noch bei einer Zurechnung zur Klägerin (oben II.2.b dd) unter den Steuerbefreiungstatbestand. Im Übrigen müssen die tatbestandlichen Voraussetzungen einer gesetzlichen Steuerbefreiung von der jeweiligen Organgesellschaft selbst erfüllt werden (vgl. Senatsurteil in BFHE 203, 171, BStBl. II 2004, 244 zur Unbeachtlichkeit der Steuerbefreiung einer Organgesellschaft für die Besteuerung des Gewerbeertrags einer nicht befreiten Organgesellschaft desselben Organkreises).

[19] Aus dem Umstand, dass die C-GmbH nach dem Vorbringen der Klägerin aus rein betriebswirtschaftlichen Gründen zu dem Zweck gegründet wurde, die Kostenkontrolle beim Betrieb des Heims zu verbessern und dass sie ihre Leistungen ausschließlich gegenüber der Klägerin und nicht auch für Dritte erbracht hat, folgt kein anderes Ergebnis. Mit der Ausgliederung der Verpflegungs- und Reinigungsaktivitäten aus dem Bereich des allgemeinen Heimbetriebs in eine Tochtergesellschaft, die diese Leistungen gegen Entgelt erbringt, hat die Klägerin ihre Aktivitäten bewusst auf zwei unterschiedliche Körperschaften verteilt, deren Leistungsaustausch nicht als betriebsinterner Vorgang gewertet werden kann. Den daraus folgenden steuerrechtlichen Konsequenzen kann sich die Klägerin nicht in vollem Umfang durch die Begründung einer Organschaft entziehen. Die Vorschriften über die gewerbesteuerliche Organschaft sehen eine vollständige Aufhebung der rechtlichen Trennung der zum Organkreis gehörenden Steuersubjekte nicht vor. Insbesondere ist die Organschaft – wie die Bestimmung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 zeigt (dazu oben II.2.b bb) – kein geeignetes Mittel, um steuerpflichtiges Einkommen der Organgesellschaft auf der Ebene des Organträgers der Besteuerung zu entziehen.

### **Zweifelsfragen zur Umsatzsteuerbarkeit der öffentlichen Hand: Gestattung der Automaten-aufstellung sowie öffentlich-rechtliche Überlassung von Personal und Sachmitteln als „Betrieb gewerblicher Art“ einer Universität**

UStG 1993 § 2 Abs. 3, KStG 1991 § 4 Abs. 1 und Abs. 5, EWGRL 388/77 Art. 4 Abs. 5

#### **Leitsätze**

- 1. Dem Begriff der „Vermögensverwaltung“ kommt umsatzsteuerrechtlich für die Unternehmerstellung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts durch einen „Betrieb gewerblicher Art“ keine Bedeutung zu (Rn.24).**
- 2. Gestattet eine Universität als juristische Person des öffentlichen Rechts durch privatrechtlichen Vertrag das Aufstellen von Automaten gegen Entgelt, erbringt sie als Unternehmer steuerbare und steuerpflichtige Leistungen (richtlinienkonforme Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG entsprechend Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) (Rn.31).**
- 3. Überlässt die Universität auf öffentlich-rechtlicher Rechtsgrundlage Personal und Sachmittel gegen Entgelt, ist sie Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (richtlinienkonforme Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG entsprechend Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG) (Rn.40).**

#### **Orientierungssatz zu LS 3:**

**Keine Wettbewerbsverzerrungen liegen vor, wenn private Anbieter entweder keine vergleichbaren Leistungen erbringen oder aber die Leistungen privater Anbieter steuerfrei sind. Denn die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand kann für den Fall, dass die Leistungen privater Wettbewerber steuerfrei sind, nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Dass die Bundesrepublik Deutschland die nach Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG bestehende Ermächtigung, steuerfreie Tätigkeiten als im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegend zu behandeln, nicht ausgeübt hat, ist dabei ohne Bedeutung (Rn.48).**

BFH, Urt. v. 15.4.2010 – V R 10/09

### Tatbestand

[1] I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Hochschule in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen).

[2] Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das FA) davon aus, dass die Klägerin neben ihren bereits versteuerten Umsätzen weitere steuerpflichtige Leistungen erbracht habe. Im Einzelnen handelte es sich um die der Firma P im Rahmen von vier Verträgen gegen Vergütung gestattete Aufstellung von Automaten auf dem Hochschulgelände, die entgeltliche Überlassung von Personal und Sachmitteln an Hochschulbedienstete, die insbesondere im medizinischen Bereich tätig waren, für deren Nebentätigkeiten auf der Grundlage der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (HNtV-NW) und um eine Zahlung der Stadt Y (Stadt) an die Klägerin, die auf einer vertraglichen Verpflichtung der Stadt beruhte, ein medizinisches Institut als Aus- und Weiterbildungsstätte in Abstimmung mit der Klägerin zu betreiben und diese bei einer „Kostenüberdeckung“ an einem „Mehrertrag“ bis zu einer bestimmten Höchstgrenze zu beteiligen.

[3] Das FA erließ geänderte Umsatzsteuerbescheide, mit denen die Umsatzsteuer für die Streitjahre (1993 und 1994) von 114.410,96 DM auf 304.798 DM (1993) und von 109.267,03 DM auf 322.765 DM (1994) erhöht wurde. Die als steuerpflichtig erfassten Entgelte beliefen sich im Bereich der Gestattung der Automatenaufstellung auf 113.837,39 DM (1993) und auf 75.340,96 DM (1994) sowie im Bereich der Überlassung von Personal und Sachmitteln auf 1.132.014 DM (1993) und 1.317.080 DM (1994). Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte hinsichtlich anderer Streitpunkte Erfolg, wurde aber im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen.

[4] Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Die Einnahmen aus der Automatenaufstellung seien als Vermögensverwaltung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht umsatzsteuerpflichtig. Auch hinsichtlich der Überlassung von Personal und Sachmitteln für Nebentätigkeiten der Hochschulbediensteten liege keine unternehmerische Tätigkeit vor, da die Klägerin insoweit ihre Tätigkeit nach der HNtV-NW auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübt habe. Es komme dann die Annahme einer Unternehmerstellung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen nach nationalem Recht nicht in Betracht. Zwar verstoße das nationale Recht insoweit gegen die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG); dies sei jedoch unerheblich, da eine Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu Lasten der Klägerin nicht möglich sei. Hinsichtlich des Instituts fehle es an einer unternehmerischen Tätigkeit. Es liege eine Gewinnabführung aus einer „Kostenüberdeckung“ vor.

[5] Das Urteil des FG ist in EFG 2009, 1060 veröffentlicht.

[6] Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Die Gestattung der Automatenaufstellung führe zu einem Betrieb gewerblicher Art. Insoweit fehle es an einer hoheitlichen Tätigkeit. Es liege auch keine nichtsteuerbare Vermögensverwaltung vor. Die Gestattung von Personal und Sachmitteln auf der Grundlage der HNtV-NW sei nach § 2 Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) i.V.m. § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erfolgt. Es handele sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit. Aus der HNtV-NW ergebe sich kein hoheitliches Handeln der Klägerin. Die Klägerin habe insoweit vielmehr wie

ein privatwirtschaftlicher Unternehmer gehandelt, der sich durch den Einsatz vorhandener Mittel weitere Einnahmequellen erschlossen habe. Es handele sich nicht um eine der Klägerin eigentümliche und vorbehalten Aufgabe, die zur Annahme eines Hoheitsbetriebs führe, zumal auch kein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang bestehe. Sei der Leistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Leistung nicht verpflichtet, sondern könne er die Leistung auch bei Privaten nachfragen, könne zumindest eine Wettbewerbsbeeinträchtigung nicht ausgeschlossen werden. Dem stehe die Abrechnung durch Verwaltungsakt nicht entgegen, da dies auf dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis beruhe. Eine Tätigkeit erfolge demgegenüber nur im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung, wenn sie zur Ausübung hoheitlicher Befugnisse führe. Die danach erforderlichen Sanktionsbefugnisse lägen auf der Grundlage der HNtV-NW nicht vor.

[7] Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise die Sache an das FG zurückzuverweisen.

[8] Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

[9] Nach den Feststellungen des FG zum nicht revidiblen Landesrecht sei sie, die Klägerin, mit der Überlassung von Personal und Sachmitteln aufgrund der HNtV-NW aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig gewesen. Es bestehe kein zusätzliches Erfordernis, dass hoheitliche Befugnisse ausgeübt werden müssten. Unerheblich sei, ob es zu Wettbewerbsverzerrungen komme, da das nationale Recht insoweit die Richtlinie 77/388/EWG unzutreffend umgesetzt habe und ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung das Wettbewerbskorrektiv nicht als steuerbegründendes Merkmal gegen den Unternehmer angewendet werden dürfe. Selbst wenn auf den Wettbewerb abzustellen wäre, bestehe zumindest kein wettbewerbsrelevanter Markt, da die Hochschullehrer gehalten seien, Einrichtungen und Personal des Dienstherrn in Anspruch zu nehmen, weshalb die Genehmigung hierzu bereits durch die HNtV-NW erteilt werde. Private könnten diese Leistungen nicht ebenso erbringen.

### Entscheidungsgründe

[10] II. A. Der erkennende Senat konnte nach Zurückweisung des Ablehnungsgesuchs gegen den Richter am Bundesfinanzhof X mit Beschluss vom 21. Dezember 2009 in seiner geschäftsplanmäßigen Besetzung entscheiden.

[11] B. Auf die Revision des FA ist das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Zwar hat die Klägerin im Zusammenhang mit der Institutsüberlassung keine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen erbracht, wie das FG insoweit zutreffend entschieden hat. Die Klägerin war jedoch entgegen dem FG-Urteil aufgrund der gegen Entgelt und durch privatrechtlichen Vertrag erteilten Gestattung, Automaten auf dem Universitätsgelände der Klägerin aufzustellen, Unternehmer und erbrachte insoweit steuerpflichtige Leistungen. Ob die Klägerin auch im Rahmen der öffentlich-rechtlich und gleichfalls gegen Entgelt erfolgten Überlassung von Personal und Sachmitteln unternehmerisch tätig war, kann der Senat nicht entscheiden, da das FG keine Feststellungen zum möglichen Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen getroffen hat.

[12] 1. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig, soweit keiner der in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG geregelten Sonderfälle vorliegt. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind „Betriebe

gewerblicher Art“ von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. § 4 KStG hat folgenden Wortlaut:

[13] „(1) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

(2) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

(3) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafbetrieb dienen.

(4) Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs.

(5) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.“

#### **Richtlinienkonforme Auslegung der Normen erforderlich**

[14] § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG ist nach ständiger Rechtsprechung des Senats unter Berücksichtigung von Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG richtlinienkonform auszulegen (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 27. Februar 2003 V R 78/01, BFHE 201, 554, BStBl II 2004, 431, unter II.3., und vom 5. Februar 2004 V R 90/01, BFHE 205, 323, BStBl II 2004, 795, unter II.4.b bb). Diese Bestimmung lautet:

[15] „Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.“

[16] 2. Ob und in welchem Umfang eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmer ist, bestimmt sich ausgehend vom Wortlaut von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG nach umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen.

[17] a) Aufgrund der Verweisung in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG gilt der Grundsatz umsatzsteuerrechtlicher und damit richtlinienkonformer Auslegung auch für § 4 KStG (BFH-Urteil vom 20. August 2009 V R 30/06, BFHE 226, 465, BFH/NV 2009, 2080, Leitsatz 1 und unter II.2.a cc zu § 4 Abs. 1 und 5 KStG). Daher wird § 4 KStG im Rahmen der durch § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG angeordneten Verweisung, die aus Vereinfachungsgründen nur dazu dient, den Wortlaut dieser Vorschrift nicht im Rah-

men des UStG zu wiederholen, zum Bestandteil des Umsatzsteuerrechts, so dass die von § 4 KStG verwendeten Begriffe für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts umsatzsteuerrechtlich und damit ggf. anders als bei einer ausschließlich körperschaftsteuerrechtlichen Anwendung dieser Vorschrift auszulegen sind.

[18] b) § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG definiert den im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrecht nicht vorgesehenen Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ dahingehend, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine „nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ ausübt. Dies entspricht der allgemeinen Unternehmerdefinition in § 2 Abs. 1 UStG. Danach ist Unternehmer, wer nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig ist und dadurch eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit ausübt (vgl. Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG).

[19] Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG sind – ebenso wie nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG – Gewinnerzielungsabsicht und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unerheblich. Soweit § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG für wirtschaftliche Tätigkeiten in der Land- und Forstwirtschaft – anders als nach § 2 Abs. 1 UStG – eine Ausnahme regelt, wird dies durch § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG ausdrücklich korrigiert.

[20] Die somit von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 2 Abs. 1 UStG zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft verwendeten Begriffe entsprechen Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG. Danach ist hinsichtlich der wirtschaftlichen Tätigkeit als Grundvoraussetzung der Unternehmerdefinition nicht zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und anderen Personen zu differenzieren. Ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist daher für alle Unternehmer und damit für juristische Personen des öffentlichen Rechts wie für andere Personen nach denselben Grundsätzen zu prüfen. Dementsprechend setzt die Anwendung der für Einrichtungen des öffentlichen Rechts bestehenden Sonderregelungen des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) voraus, dass es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. von Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG handelt (EuGH-Urteile vom 26. Juni 2007 C-284/04, T-Mobile, Slg. 2007, I-5189, BFH/NV Beilage 2007, 402 Rdnr 48, und C-369/04, Hutchison 3G, Slg. 2007, I-5247, BFH/NV Beilage 2007, 407 Rdnr. 42, zur Vergabe von UMTS-Lizenzen; vom 13. Dezember 2007 C-408/06, Götz, Slg. 2007, I-11295, BFH/NV Beilage 2008, 147, und vom 29. Oktober 2009 C-246/08, Kommission/Finnland, BFH/NV 2009, 2115 Rdnr. 53).

#### **Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit erfordert auch bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts eine nachhaltig und gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit**

[21] Damit eine Tätigkeit wirtschaftlicher Art ist, muss es sich entsprechend der allgemeinen Definition in Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG auch bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts um eine nachhaltig und gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit handeln (EuGH-Urteile Götz in Slg. 2007, I-11295, BFH/NV Beilage 2008, 147 Rdnrn. 14 und 18, und Kommission/Finnland in BFH/NV 2009, 2115 Rdnr. 37). Dementsprechend begründen weder Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG noch § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG die Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, sondern schränken sie ein (BFH-Urteil vom 28. Oktober 2004 V R 19/04, BFH/NV 2005, 725, unter II.1.).

[22] c) Die umsatzsteuerrechtliche Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG kann dazu führen, dass Tätigkei-

ten, die im Bereich der Körperschaftsteuer als sog. Vermögensverwaltung juristischer Personen des öffentlichen Rechts nicht besteuert werden, gleichwohl umsatzsteuerbar sind.

[23] **aa**) Nach der h.M. zum Körperschaftsteuerrecht fällt z.B. die langfristige Vermietung unbeweglichen Vermögens als (bloße) „Vermögensverwaltung“ nicht unter § 4 Abs. 1 KStG (vgl. z.B. Heger in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, § 4 Rz 50, m.w.N.; Sauter/Bollweg in Erle/Sauter, KStG, § 4 Rz 13, m.w.N.). Dieses Ergebnis wird teilweise auf die fehlende Wettbewerbsrelevanz der Vermögensverwaltung (Heger, a.a.O.), teilweise auf § 14 der Abgabenordnung gestützt, der allerdings die Vermögensverwaltung nur von einem „wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ ausnimmt (Satz 1) und u.a. bestimmt, dass eine Vermögensverwaltung „in der Regel“ vorliegt, wenn unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (vgl. Sauter/Bollweg in Erle/Sauter, a.a.O.). Teilweise wird aus der Fiktion in § 4 Abs. 4 KStG hergeleitet, dass grundsätzlich die Vermögensverwaltung nicht unter § 4 Abs. 1 KStG fällt (vgl. Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 861). Nach anderer Auffassung handelt es sich bei der Vermögensverwaltung um ein „negatives Tatbestandsmerkmal“, das allerdings nicht mehr in den Tatbestand des § 4 KStG hineingelesen werden sollte (Stein in Gail/Goutier/Grützner, KStG, § 4 Rz 67).

[24] **bb**) Ist der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit für juristische Personen des öffentlichen Rechts und andere Personen einheitlich auszulegen (s. oben II.2.b) kommt dem Begriff der sog. Vermögensverwaltung umsatzsteuerrechtlich keine Bedeutung zu. Maßgeblich ist, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts vorliegt. Ist dies wie z.B. bei der Vermietung unbeweglichen Vermögens durch eine Privatperson zu bejahen (vgl. § 4 Nr. 12 UStG und Art. 13 Teil B Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG), liegt entgegen der Auffassung der Klägerin auch bei einer derartigen Vermietung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts umsatzsteuerrechtlich eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, ohne dass es darauf ankommt, ob es sich körperschaftsteuerrechtlich (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13. März 1974 I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391) um „Vermögensverwaltung“ handelt.

[25] Soweit der XI. Senat des BFH davon ausgegangen ist, dass die Verpachtung von Räumen im Bereich der Umsatzsteuer eine vermögensverwaltende und damit nichtunternehmerische Tätigkeit sei (BFH-Urteil vom 11. Juni 1997 XI R 33/94, BFHE 182, 454, BStBl II 1999, 418), hat der erkennende Senat diese Rechtsprechung spätestens durch den BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2007 V R 70/05 (BFHE 221, 80, BStBl II 2008, 454, unter III.1., m.w.N. zur Rechtsprechung des Senats) aufgegeben, wonach die auf privatrechtlicher Grundlage erfolgende Vermietung unbeweglichen Vermögens im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung von § 2 Abs. 3 UStG eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit ist. Einer Abweichungsanfrage an den XI. Senat bedurfte es dabei nicht, da der erkennende Senat im Zeitpunkt der Entscheidung ausschließlich für Umsatzsteuer zuständig war.

[26] **cc**) Die Klägerin beruft sich für ihre Auffassung, die Vermögensverwaltung unterliege nicht der Umsatzsteuer, zu Unrecht auf das EuGH-Urteil vom 4. Juni 2009 C-102/08, Salix (BFH/NV 2009, 1222, erster Leitsatz) und das nachfolgende Urteil des erkennenden Senats vom 20. August 2009 V R 70/05 (BFH/NV 2009, 2077). Diese Entscheidungen betreffen die Ermächtigung der Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG. Zur Ausübung dieser Ermächtigung, abweichend von Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 bis 3 der Richtlinie 77/388/EWG bestimmte Tätigkeiten der öffentlichen Hand auch dann „als Tätigkeiten zu behandeln, die ihr im Rahmen der öffentlichen

Gewalt obliegen“, bedarf es einer ausdrücklichen Regelung des Mitgliedstaates. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, da Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zwingend umzusetzen ist und durch § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 UStG auch umgesetzt wurde.

[27] **dd**) Gegen die durch eine Vermögensverwaltung begründete Unternehmerstellung juristischer Personen des öffentlichen Rechts spricht schließlich auch nicht der von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG und von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG verwendete Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ selbst. Denn § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG definiert die Voraussetzungen für einen „Betrieb gewerblicher Art“. Im Übrigen lassen sich aus dieser Sammelbezeichnung für steuerbare Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts keine Rechtsfolgen ableiten, wie sich bereits daraus ergibt, dass eine gewerbliche Tätigkeit ein Handeln in Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt (vgl. § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes), es auf eine derartige Absicht aber für den „Betrieb gewerblicher Art“ nach der ausdrücklichen Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG nicht ankommt.

[28] **d**) Das Tatbestandsmerkmal „Einrichtung“ in § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG setzt lediglich voraus, dass sich die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts von deren sonstiger Tätigkeit funktionell abgrenzen lässt (BFH-Beschluss vom 3. Februar 2010 I R 8/09, Deutsches Steuerrecht –DStR– 2010, 645, unter II.2.a). Dies liegt bei einer nachhaltigen und zur Erzielung von Einnahmen ausgeübten Tätigkeit vor.

[29] **e**) Soweit § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG weiter voraussetzt, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts aus ihrer Gesamtbetätigung herausheben muss, hat der Senat die Maßgeblichkeit absoluter Gewinn- oder Umsatzgrenzen, wie sie in Abschn. 6 der Körperschaftsteuer-Richtlinien vorgesehen sind, ausdrücklich verneint (BFH-Urteil vom 25. Oktober 1989 V R 111/85, BStBl II 1990, 868, BFH/NV 1990, 533), da diese Grenzen weder mit dem Erfordernis der Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch mit dem notwendigen Ausschluss von Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu privaten Unternehmen vereinbar sind (BFH-Urteil vom 11. Januar 1979 V R 26/74, BFHE 127, 83, BStBl II 1979, 746, unter 4. und 5.). Für eine einschränkende Auslegung dieses Kriteriums im Rahmen der Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG über § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG spricht im Übrigen, dass für das Erfordernis des „wirtschaftlichen Heraushebens“ aus der Gesamtbetätigung zumindest keine ausdrückliche Grundlage in Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG besteht.

#### **Automatenaufstellung und Überlassung von Personal ist wirtschaftliche Tätigkeit**

[30] **3.** In Übereinstimmung mit den vorstehenden Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die Klägerin bei der Gestattung der Automatenaufstellung und bei der Überlassung von Personal und Sachmitteln, nicht aber auch bei der Institutsüberlassung wirtschaftlich (unternehmerisch) tätig ist.

[31] **a**) Die Klägerin erbrachte bei der Gestattung der Automatenaufstellung und bei der Überlassung von Personal und Sachmitteln Leistungen gegen Entgelte, die sie entweder frei vereinbarte (Gestattung der Automatenaufstellung) oder die zumindest nach § 15 HNTv-NW (Überlassung von Personal und Sachmitteln) „kostendeckend zu bemessen“ waren. Auch ein nur kostendeckender Aufwendersatz ist Entgelt (BFH-Urteil vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.a). Soweit die Klägerin hiergegen einwendet, es handele sich bei der gesetzlichen Pflicht zur kostendeckenden Bemessung nur um eine „Absichtserklärung“, die in der Praxis keine Rolle spiele, da die Entgelte nicht nach dem Aufwand der Klägerin, sondern „umsatzabhängig“ nach den Einnahmen des

Hochschulbediensteten aufgrund der Verwendung von Personal und Sachmitteln bemessen werden, und es daher nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils Kommission/Finnland in BFH/NV 2009, 2115 am erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt fehle, folgt der Senat dem nicht. Für einen Verstoß gegen eine § 15 HNTV-NW währende Entgeltbemessung bestehen aufgrund der für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) keinerlei Anhaltspunkte. Weiter betrifft das EuGH-Urteil Kommission/Finnland in BFH/NV 2009, 2115 den Sonderfall einer Leistungserbringung gegen ein Entgelt, das nach den Einkommensverhältnissen des Leistungsempfängers bemessen wird und – anders als z.B. ein umsatzabhängiges Entgelt – in keiner Beziehung zur betreffenden Leistung steht (vgl. auch Widmann, Umsatzsteuer-Rundschau 2010, 221). Demgegenüber geht es im Streitfall allenfalls um eine Leistungserbringung gegen ein vom Umsatz des Leistungsempfängers abhängiges Entgelt.

[32] Die Klägerin war weiter nachhaltig tätig, da sie ihre Leistungen über einen längeren Zeitraum erbrachte. Im Streitfall sind schließlich sowohl die Gestattung der Automatenaufstellung und auch die Überlassung von Personal und Sachmitteln eine aus der Gesamtbetätigung herausgehobene wirtschaftliche Tätigkeit, da die Klägerin in beiden Bereichen erhebliche Entgelte erzielte. Im Streitfall ist daher nicht zu entscheiden, ob das Erfordernis des wirtschaftlichen Heraushebens mit Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG zu vereinbaren ist. Ob es sich bei dieser wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin nach Körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen um eine Vermögensverwaltung handelte, ist umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung.

[33] **b)** Wie das FG zu Recht entschieden hat, war die Klägerin demgegenüber bei der Institutsüberlassung nicht wirtschaftlich tätig, da die Überlassung nur gegen eine Überschussbeteiligung erfolgte. Wie bei einer nur im Rahmen einer allgemeinen Gewinnbeteiligung vergüteten Gesellschafterleistung fehlte der für eine steuerbare Leistung erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.a).

[34] **4.** Entgegen der Auffassung der Klägerin lagen die Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG, wonach eine juristische Person des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer handelt, wenn sie bei ihrer Tätigkeit öffentliche Gewalt ausübt, hinsichtlich der Gestattung der Automatenaufstellung nicht vor. Die Klägerin erbrachte insoweit umsatzsteuerpflichtige Leistungen.

[35] **a)** § 4 Abs. 5 KStG definiert den Begriff Ausübung öffentlicher Gewalt nicht, sondern ordnet in Satz 2 dieser Vorschrift nur an, dass allein Zwangs- und Monopolrechte noch keine Ausübung öffentlicher Gewalt begründen.

[36] **b)** Im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 14. Dezember 2000 C-446/98, Fazenda Pública, Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rdnr. 16, m.w.N.) legt der erkennende Senat den Begriff der öffentlichen Gewalt unter Beachtung des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG umsatzsteuerrechtlich und daher richtlinienkonform aus (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 201, 554, BStBl II 2004, 431, unter II.3., m.w.N.; vom 18. Dezember 2003 V R 66/01, BFH/NV 2004, 985; in BFHE 205, 323, BStBl II 2004, 795, unter II.4.b bb, m.w.N.; vom 12. Oktober 2004 V R 15/02, BFH/NV 2005, 388; vom 1. Juli 2004 V R 64/02, BFH/NV 2005, 252; in BFHE 221, 80, BStBl II 2008, 454, unter II.2.b bb; vom 3. Juli 2008 V R 51/06, BFHE 222, 128, BStBl II 2009, 213, unter II.2.b; BFH-Beschluss vom 31. Juli 2007 V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365). Entscheidend ist danach insbesondere, ob die juristische Person (Einrichtung) des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung oder unter den gleichen

rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig ist (EuGH-Urteil Fazenda Pública in Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rdnr. 17, m.w.N.). Maßgeblich sind hierfür die im nationalen Recht vorgesehenen Ausübungsmodalitäten, wobei das Gebrauchmachen hoheitlicher Befugnisse für eine einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung unterliegenden Tätigkeit spricht (EuGH-Urteil Fazenda Pública in Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rdnrn. 21 f.).

[37] Unerheblich sind demgegenüber Gegenstand oder Zielsetzung der Tätigkeit (EuGH-Urteil Fazenda Pública in Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rdnr. 19, m.w.N.). Es ist daher ohne Belang, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts durch ihre Tätigkeit öffentliche Aufgaben wahrnimmt, die ihr aus Gründen des Gemeinwohls und unabhängig von jedem unternehmerischen oder geschäftlichen Ziel durch Gesetz zugewiesen sind (EuGH-Urteil Kommission/Finnland in BFH/NV 2009, 2115 Rdnr. 40; vgl. auch BFH-Urteil vom 28. November 1991 V R 95/86, BFHE 167, 207, BStBl II 1992, 569, unter B.I.2.b).

[38] Dieser Abgrenzung folgt im Übrigen auch der I. Senat des BFH (Beschluss in DStR 2010, 645, unter II.2.c aa). Danach ist eine Ausübung öffentlicher Gewalt „insoweit ausgeschlossen, als sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet (...). Dann bewegt sich auch die juristische Person des öffentlichen Rechts in Bereichen der unternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung, in denen private Unternehmen durch den Wettbewerb mit Körperschaften des öffentlichen Rechts ihrerseits nicht benachteiligt werden dürfen“.

[39] **c)** Die Klägerin hat im Streitfall die Automatenaufstellung auf dem Universitätsgelände auf privatrechtlicher Grundlage gestattet und handelte daher als Unternehmer.

[40] Die Umsätze aus dieser Tätigkeit sind auch nicht nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei. Wie das FG insoweit zutreffend entschieden hat, gehört die Gestattung der Automatenaufstellung nicht zu der nach dieser Vorschrift steuerfreien Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (vgl. EuGH-Urteil vom 12. Juni 2003 C-275/01, Sinclair Collis, Slg. 2003, I-5965, BFH/NV Beilage 2003, 216).

#### **Begriff der Tätigkeit „in Ausübung öffentlicher Gewalt“**

[41] **5.** Der Senat kann nicht entscheiden, ob die Klägerin mit der Überlassung von Personal und Sachmitteln in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig war. Die Sache war daher an das FG zurückzuverweisen.

[42] **a)** Nach den Feststellungen des FG erfolgte die Überlassung von Personal und Sachmitteln durch die Klägerin für die Nebentätigkeiten der bei ihr Beschäftigten auf der Grundlage der Bestimmungen der HNTV-NW, denen das FG öffentlich-rechtlichen Charakter beigemessen hat. An diese Rechtsauslegung der landesrechtlichen Bestimmungen der HNTV-NW ist der Senat im Revisionsverfahren gebunden, da nach § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO die Prüfung des angefochtenen Urteils nur im Hinblick auf die Verletzung von Bundesrecht erfolgt (BFH-Urteile vom 8. Januar 1998 V R 32/97, BFHE 185, 283, BStBl II 1998, 410; vom 19. Mai 1983 IV R 205/79, BFHE 139, 41, BStBl II 1983, 670). Entgegen der Auffassung des FA kommt es bei richtlinienkonformer Auslegung im Übrigen nicht auf die Ausübung hoheitlicher Sanktionsbefugnisse an. Ausreichend ist vielmehr, dass die Klägerin als Körperschaft des öffentlichen Rechts im Rahmen einer Sonderregelung des öffentlichen Rechts tätig war.

[43] **b)** Für die Ausübung öffentlicher Gewalt i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG ist bei richtlinienkonformer Auslegung nicht nur Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, sondern auch Unterabs. 2 dieser Bestimmung zu berücksichtigen. Selbst wenn nach den Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten grundsätzlich eine Ausübung öffentlicher Gewalt vorliegt, „gelten“ die juristischen Personen (Einrichtungen) des öffentlichen Rechts nur als Nichtunternehmer (Nichtsteuerpflichtige), wenn dies „nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“. Auch ohne wörtliche Übernahme von Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG ergibt sich das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung bereits unmittelbar aus dem Begriff des „Hoheitsbetriebs“ i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG selbst. Denn die öffentliche Hand kann das ihr von dieser Vorschrift eingeräumte Besteuerungsprivileg nicht in Anspruch nehmen, wenn sie –wenn auch nur ungewollt– in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt (BFH-Urteil vom 14. März 1990 I R 156/87, BFHE 161, 46, BStBl II 1990, 866, unter II.4.a).

[44] Dementsprechend ist es auch dem körperschaftsteuerrechtlichen Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG nach ständiger Rechtsprechung des I. Senats des BFH wesensimmanent, dass es durch die Ausübung der öffentlichen Gewalt nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen darf (BFH-Urteile vom 25. Januar 2005 I R 63/03, BFHE 209, 195, BStBl II 2005, 501, unter II.2.; vom 7. November 2007 I R 52/06, BFHE 219, 563, BStBl II 2009, 248; vom 29. Oktober 2008 I R 51/07, BFHE 223, 232, unter II.1., und BFH-Beschluss in DStR 2010, 645, unter II.2.c aa).

[45] **c)** Das sich unmittelbar aus dem Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt (Hoheitsbetrieb) ergebende Wettbewerbskriterium verstößt entgegen der Auffassung der Klägerin weder gegen das Erfordernis der Besteuerung durch „eine verbindliche, konkrete bestimmte und klare Regelung im Gesetz“ noch gegen den Wortlaut des § 4 Abs. 5 KStG, da der BFH einen mangels gesetzlicher Erläuterung auslegungsbedürftigen Begriff in Übereinstimmung mit dem Normzweck der Regelung einschränkend auslegt. Aufgrund dieser, sich bereits unmittelbar aus § 4 Abs. 5 KStG ergebenden Beurteilung ist das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung auch bei Anwendung von § 4 Abs. 5 KStG über § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG – entgegen der Auffassung der Klägerin hinreichend „verankert“.

[46] Die Klägerin übersieht die bereits zum UStG 1951 und zum UStG 1967 ergangene Rechtsprechung des Senats, nach der die öffentliche Hand, wenn sie in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt, keine hoheitliche Tätigkeit ausübt, da der private Unternehmer nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch den Wettbewerb öffentlich-rechtlicher Körperschaft nicht benachteiligt werden darf (BFH-Urteile vom 17. Februar 1972 V R 55/69, BFHE 105, 183, BStBl II 1972, 555, unter 1.; ebenso zum UStG 1967 vom 26. Mai 1977 V R 15/74, BFHE 123, 70, BStBl II 1977, 813, unter 1., und in BFHE 127, 83, BStBl II 1979, 746, unter 4.). Soweit der Senat in diesen Urteilen neben dem Wettbewerbskriterium nicht auf die Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts abgestellt hat (s. oben II.4.b), hat der Senat hieran im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung des UStG 1980 nicht festgehalten (s. die Rechtsprechungsnachweise unter II.4.b).

[47] **d)** Die Sache ist nicht spruchreif, da das FG zur Frage, ob die Behandlung der Klägerin als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt, keine Feststellungen getroffen hat.

[48] Bei der im zweiten Rechtsgang nachzuholenden Prüfung wird das FG zu berücksichtigen haben, dass keine Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, wenn private Anbieter entweder keine vergleichbaren Leistungen erbringen oder aber die Leistungen privater Anbieter – wie z.B. bei der Überlassung von Einrichtungen und der damit verbundenen Gestellung von medizinischem Hilfspersonal nach § 4 Nr. 16 UStG als mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundener Umsatz – steuerfrei sind (vgl. zur Steuerfreiheit Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 4 der Umsatzsteuer-Richtlinien 1992). Denn die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand kann für den Fall, dass die Leistungen privater Wettbewerber steuerfrei sind, nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Dass die Bundesrepublik Deutschland die nach Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG bestehende Ermächtigung, steuerfreie Tätigkeiten als im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegend zu behandeln, nicht ausgeübt hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 2077), ist dabei ohne Bedeutung. Denn diese Ermächtigung gestattet nur, steuerfreie –und damit in privatrechtlicher Handlungsform ausgeübte– Tätigkeiten als Ausübung öffentlicher Gewalt zu behandeln, betrifft aber nicht den Umkehrfall, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts in öffentlich-rechtlicher Handlungsform tätig ist.

## Verwaltungsanweisungen

### Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Geld- oder Sachleistungeneines Sponsors an steuerbegünstigte Körperschaften

OFD Magdeburg, Verf. v. 29.4.2010 – S 7100 - 97 - St 243

Unter Sponsoring wird die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen verstanden, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden (vgl. BMF-Schreiben vom 18.02.1998, BStBl. I S. 212, das zur ertragssteuerlichen Behandlung des Sponsorings ergangen ist).

Die Zahlung des Sponsors wird im Gegensatz zur Zuwendung von Spenden, die ohne Erwartung einer Gegenleistung hingegeben werden, innerhalb eines Leistungsaustausches erbracht. Deshalb ist zunächst abzugrenzen, ob es sich bei einer Geldzuwendung oder Sachzuwendung um eine Spende (z.B. echter Zuschuss) oder ein Entgelt für eine Leistung handelt. Die Leistung des Empfängers der Zuwendung kann in der Erbringung einer Werbeleistung oder anderen Leistungen, z. B. Überlassung von Eintrittskarten, liegen.

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Leistungsaustausches sind die zwischen dem Sponsor und dem Begünstigten getroffenen Vereinbarungen heranzuziehen und die nachfolgenden Grundsätze zu beachten.

#### 1. Geldzuwendungen des Sponsors an steuerbegünstigte Körperschaften, die keinen Leistungsaustausch begründen



Ein steuerbarer Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt das entgeltliche Tätigwerden eines Unternehmers im Rahmen seines Unternehmens voraus. Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (§ 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3 UStG). Ob dies der Fall ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall (A 18 Abs. 3 Satz 2 UStR).

Im Rahmen von Sponsoringverträgen zwischen einer juristischen Person mit einer steuerbegünstigten Körperschaft fehlt es regelmäßig an einem Leistungsaustausch, wenn der Zuwendungsgeber – gesetzlich oder satzungsmäßigen Bestimmungen folgend – Geld für gemeinnützige Zwecke zahlt. Zu diesem Zweck werden mit dem jeweiligen Zuwendungsempfänger im Vorfeld die Modalitäten der Auszahlung und sachgerechten Verwendung der Fördermittel vereinbart. Gleichzeitig wird der Zuwendungsempfänger verpflichtet, die Öffentlichkeit auf diese Förderung und die dadurch erfolgte Zweckverwirklichung hinzuweisen. Dieser Hinweis unterscheidet sich von üblichen Werbeleistungen erheblich. Er ist von nur geringer Intensität, soweit er sich in dem durch Tz. III des BMF-Schreibens vom 18.02.1998 aufgezeigten Rahmen bewegt, der eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit indiziert. Er ist nicht auf Wiederholung angelegt, wie er sich in der Regel mit Beendigung des geförderten Projekts erledigt hat oder sich nur in einem einmaligen Umsatz erschöpft. Der Zuwendungsempfänger beteiligt sich an keinem Werbemarkt, weil die Werbeleistung in einem argen Missverhältnis zur vermeintlichen Gegenleistung steht und insofern keine marktübliche Tätigkeit vorliegt. Es handelt sich vielmehr um eine Tätigkeit, die ohne den Zusammenhang mit einer im Kern altruistischen Beteiligung des Zuwendungsgebers nicht denkbar ist.

Sind die Einnahmen dem nicht steuerbaren ideellen Bereich zuzurechnen, scheidet eine Rechnungserteilung aus.

## 2. Geldzuwendungen des Sponsors an steuerbegünstigte Körperschaften im Rahmen eines Leistungsaustausches

Erbringt die Körperschaft wiederholt konkrete aktive Werbeleistungen (z. B. Trikot- oder Bandenwerbung, Anzeigen, Lautsprecherdurchsagen ö. Ä.) zur Erzielung von Einnahmen an den Sponsor, werden diese regelmäßig im Rahmen eines nicht begünstigten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erbracht und unterliegen grundsätzlich dem allgemeinen Steuersatz.

### Beispiel 1:

Die Aktiengesellschaft A hat sich gegenüber einem gemeinnützigen Sportverein verpflichtet, den Verein finanziell und organisatorisch zu fördern. Hierfür wendet A jährlich 5.000 € auf. Gegenüber A verpflichtet sich der Verein, in der Vereinszeitung regelmäßig Werbeanzeigen zu schalten und firmenbezogene Produkte des Sponsors darzustellen.

Mit seinen aktiven Leistungen an A begründet der Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, bei dem es sich nicht um einen Zweckbetrieb i. S. d. §§ 65 bis 68 AO handelt (AEAO Nr. 10 zu § 64 Abs. 1). Auf diese Leistungen ist der allgemeine Steuersatz anzuwenden.

Die steuerbegünstigte Körperschaft ist grundsätzlich verpflichtet, dem Sponsor eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ausstellen, aus der er unter den Voraussetzungen des § 15 UStG den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann.

Gewährt ein Verein dem Sponsor neben den Werbeleistungen auch Eintrittskarten zu Veranstaltungen, die nicht dem allgemeinen Steuersatz unterliegen (z. B. Theatervorführung, Kon-

zert- oder Sportveranstaltung des Vereins, dessen Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer 35.000 € nicht übersteigen), ist die auf die Eintrittsberechtigung entfallende Zahlung des Sponsors entsprechend zu besteuern. In diesen Fällen ist im Wege einer sachgerechten Schätzung ein angemessener Aufteilungsmaßstab zu ermitteln, auf dessen Grundlage das Gesamtentgelt aufzuteilen ist (vgl. Tz. 4 des BMF-Schreibens vom 28.11.2006, BStBl. 2006 I S. 791, das zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Überlassung von so genannten VIP-Logen und des Bezugs von Hospitality-Leistungen ergangen ist).

## 3. Sachzuwendungen des Sponsors an steuerbegünstigte Körperschaften im Rahmen eines Leistungsaustausches

Besteht die Gegenleistung des Sponsors nicht in einer Geldzahlung, sondern in einer Lieferung oder sonstigen Leistung, gelten die Ausführungen in der Tz. 2 entsprechend.

Als Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtige Leistung der steuerbegünstigten Einrichtung ist grundsätzlich der Wert der Sach- oder Dienstleistung des Sponsors anzusetzen (§§ 3 Abs. 12, 10 Abs. 2 UStG). Soweit der Wert nicht ermittelt werden kann, ist er nach § 162 AO zu schätzen. Anhaltspunkt für die Bewertung der Gegenleistung können die Aufwendungen sein, die dem Sponsor für die Leistung entstanden sind (vgl. A 153 Abs. 1 Satz 4 UStR).

Der Sponsor und die steuerbegünstigte Körperschaft sind berechtigt, für die erbrachten Leistungen Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer zu erteilen. Die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzugs aus der Rechnung des Sponsors bestimmt sich nach der tatsächlichen Verwendung der Sach- oder Dienstleistung. Während eine Zuordnung zum ideellen Bereich den Vorsteuerabzug ausschließt, ist bei einer Nutzung im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Zweckbetrieben oder der Vermögensverwaltung der Vorsteuerabzug unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zulässig.

### Beispiel 2:

Das Unternehmen A stellt einem gemeinnützigen Luftsportverein Freiluft-Ballons mit dem Firmenlogo zur Nutzung für Sport- und Aktionsfahrten zur Verfügung und übernimmt die Betriebs- und Unterhaltungskosten. Als Gegenleistung verpflichtet sich der Verein, dem Unternehmen eine bestimmte Anzahl an Mitfahrplätzen zur Verfügung zu stellen und eine Mindestanzahl von Fahrten in dessen Interessengebiet durchzuführen. Der Verein soll mit den Fahrten ein Medienecho erzielen und dem Unternehmen darüber berichten.

Der Verein erbringt Werbeleistungen gegen Entgelt in Form tauschähnlicher Umsätze (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG). Das Entgelt für die Werbeleistung besteht in der Überlassung von fahrbereiten Ballons zur Nutzung. Die Werbeleistungen werden im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erbracht, weil der Verein an der Werbemaßnahme aktiv mitwirkt. Die sonstige Leistung unterliegt dem allgemeinen Steuersatz.

**Hinweise:** Wendet der Sponsor dem Verein unentgeltlich einen Gegenstand außerhalb eines Leistungsaustausches zu (Spende), ist zu prüfen, ob § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG Anwendung findet. Zur Frage der umsatzsteuerlichen Würdigung der Überlassung von Werbemobilen an steuerbegünstigte Körperschaften oder an juristische Personen des öffentlichen Rechts vgl. USt-Kartei ST § 1 Abs. 1 UStG Karte 13. Bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Überlassung von so genannten VIP-Logen und des Bezugs von Hospitality-Leistungen verweise ich auf das dazu ergangene BMF-Schreiben vom 28.11.2006 – IV A 5 - S 7109 - 14/06 (BStBl. I S. 791).

## Rezensionen

### Entwicklungen im Arbeits- und Wirtschaftsrecht. Festgabe für Peter Kreutz zum 70. Geburtstag.

Hrsg. von Jakob Hoffmann und Claudia Schubert. Frankfurt a.M. u.a., Peter Lang 2009. 134 S., 29,80 EUR, ISBN 978-3-631-58502-3.

Aus Anlass des 70. Geburtstags von Peter Kreutz hat sich eine Schar seiner ehemaligen Doktoranden zusammengefunden, um neben der beeindruckenden offiziellen Festschrift einen eigenen Akzent zu setzen. Die kleine Schrift beinhaltet auch zwei lohnenswerte Beiträge zum Stiftungsrecht.

Jakob Hoffmann beleuchtet die „Beschlussmängel in der rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts“ (S. 29 ff.). Anders als alle anderen privatrechtlichen Rechtsformen untersteht die rechtsfähige Stiftung landesstaatlicher Rechtsaufsicht. Die Fehlerhaftigkeit von Beschlüssen der Stiftungsorgane können daher auch von der zuständigen Landesstiftungsbehörde geltend gemacht werden. Da auf ein Tätigwerden der Behörden jedoch nur in eng begrenzten Fällen ein eigenes subjektives Recht der beteiligten Stifter, Destinatäre oder Organmitglieder besteht, wie es § 42 Abs. 2 VWGO als Zulässigkeitsvoraussetzung für ein gerichtliches Vorgehen fordert, untersucht Hoffmann das privatrechtliche Instrumentarium. Nach den bisherigen – wenigen – Äußerungen hierzu in Rechtsprechung und Schrifttum geht man davon aus, dass ein Beschluss der Stiftungsorgane automatisch nichtig ist, wenn er gegen die Satzung oder das Gesetz verstößt. Hierunter fallen bis auf Verstöße gegen formelle und verzichtbare Ordnungsvorschriften wie etwa Ort und Zeit einer Versammlung (S. 37) sowohl materielle (z.B. ein Verstoß gegen den Stiftungszweck) als auch formelle Beschlussmängel (z.B. das Fehlen der erforderlich Mehrheit).

Neuerdings will Olaf Werner das Beschlussmängelrecht der §§ 241 ff. AktG analog auf die Stiftung anwenden, wonach nur besonders schwerwiegende Beschlussmängel zur Nichtigkeit führen. „Normale“ Verstöße gegen Satzung und Gesetz müssten nach dieser Auffassung innerhalb einer in der Stiftungssatzung vorgegebenen Frist gerügt werden, sonst werden sie unanfechtbar. Hoffmann weist zu Recht darauf hin, dass der Zweck der Regelung im Aktienrecht darin besteht, das Vertrauen der Öffentlichkeit sowie einer unbestimmten Anzahl von gegenwärtigen und künftigen Aktionären in die Beständigkeit der in der Hauptversammlung getroffenen Beschlüsse zu schützen. Demgegenüber besteht im Stiftungsrecht eine enge Bindung an den Stifterwillen. Würden Verstöße gegen die durch den Stifter vorgegebenen Vorgaben mit Ablauf einer Frist unanfechtbar, würde der Stifterwille damit letztlich zur Disposition der anfechtungsberechtigten Organe stehen. Dies ist mit dem Primat des Stifterwillens nicht vereinbar (S. 34). Vielmehr seien Verstöße etwa gegen Formvorschriften nach § 125 BGB, Verstöße gegen den Stifterwillen mangels Geschäftsführungsmacht der Stiftungsorgane nichtig (S. 35 f.).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht steht die herrschende Meinung hingegen auf dem Standpunkt, dass ein schutzwürdiges Interesse, die Nichtigkeit eines Beschlusses festzustellen, ein Organmitglied oder Destinatär nur habe, wenn eine Betroffenheit in eigenen Rechten bestehe oder die Satzung dies ausdrücklich vorsehe, während Ulrich Burgard neuerdings die Klagebefugnis der Organmitglieder erweitern möchte. Hoffmann stimmt dem für nichtige Beschlüsse in Übereinstimmung mit der Rechtslage im Gesellschaftsrecht zu. Organmitglieder haben aufgrund ihrer Verantwortlichkeit für die Rechtmäßigkeit des Organhandelns regelmäßig ein berechtigtes Interesse im Sinne des § 256 Abs. 1 ZPO an der Feststellung der Nichtigkeit. Das Urteil erwachse analog

§ 248 AktG in Rechtskraft gegenüber der Stiftung und allen Klagebefugten in Rechtskraft. Der Phantasie der Satzungsgestaltung sind insofern Grenzen gesetzt, als abweichende Regelungen, die den Vorrang des Stifterwillens beeinträchtigen, indem sie etwa für einen Widerspruch gegen zweckwidrige Beschlüsse eine Ausschlussfrist festlegen, ihrerseits unwirksam sind (S. 44). Dem Autor gelingt es unter einem überzeugenden Rückgriff auf Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen Gesellschaft und Stiftung, die Frage der Beschlussmängel im Stiftungsrecht überzeugend zu lösen.

Der Beitrag von Torsten Volkholz untersucht „Die Vermögensausstattung und der Schutz des Vermögens von rechtsfähigen Stiftungen und Stiftungs-GmbHs“ (S. 119 ff.), die bekanntlich unter bestimmten Voraussetzungen auch so firmieren können. Volkholz geht der Frage nach, welche Unterschiede in Bezug auf die Aufbringung des Kapitals bei einer rechtsfähigen Stiftung und bei einer gemeinnützigen GmbH bestehen. Während bei der GmbH ein gesetzliches Mindestkapital von 25.000 EUR aufzubringen ist, wovon mindestens die Hälfte zur freien Verfügung der Gesellschaft einzuzahlen ist, besteht eine solche Mindestausstattung bei der rechtsfähigen Stiftung von Gesetzes wegen nicht. Volkholz spricht sich dafür aus, die Vorgaben in § 80 Abs. 2 Teilsatz 2 BGB, wonach die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheinen muss, nicht so zu verstehen, dass die Anerkennungsbehörde das Vorliegen eines je nach Stiftungszweck angemessenen Vermögensbestandes feststellen dürfte. Hier komme vielmehr dem Stifter eine behördlich nicht nachprüfbare Einschätzungsprärogative zu (S. 125). Andererseits weist Volkholz darauf hin, dass sich die Gesellschafter einer GmbH von der Zahlung versprochener, aber noch nicht eingezahlter Eigenkapitalmittel durch eine förmliche Kapitalherabsetzung befreien können, während die Stiftungsorgane zur Einforderung des versprochenen Vermögens in voller Höhe verpflichtet sind (S. 123).

Auch die Regelungen zum Kapitalerhalt unterscheiden sich. Während bei der Stiftung die Stiftungsbehörde darüber wacht, dass die zur Erhaltung des vom Stifter gewidmeten Vermögens erforderlichen Mittel nicht verwendet werden, können die Gesellschafter der GmbH den Geschäftsführer nach § 37 GmbHG anweisen, mit den Mitteln der Gesellschaft auch zweckwidrig zu verfahren. Die Geschäftsorgane machen sich zwar nach § 43 Abs. 2 GmbHG schadensersatzpflichtig, wenn sie gegen die Vermögensbindung verstoßen. Nach außen sind derartige Verstöße gegen die Geschäftsführungsmacht aber gemäß § 37 Abs. 2 GmbHG wirksam, was bei der Stiftung überwiegend anders gesehen wird. Zudem fehlt es eben an einer Institution wie der Stiftungsbehörde, die diese Ansprüche auch durchsetzt. Volkholz weist zu Recht darauf hin, dass eine intelligente Satzungsgestaltung hier Schutzmechanismen etwa in Form von Aufsichtsorganen oder der Einräumung von Klagerechten vorsehen muss (S. 128), während bei der insofern starrer rechtsfähigen Stiftung die Satzung möglichst exakte aber gleichwohl flexible Regelungen vorsehen sollte, um eine notwendige Anpassung des Stiftungsvermögens an geänderte Umstände zu ermöglichen (S. 130 f.).

Beide Abhandlungen zeigen deutlich, dass konkrete Lösungen stiftungsrechtlicher Fragen nur über den Rückgriff auf allgemeine Grundsätze des Zivilrechts unter Berücksichtigung der Besonderheit der Rechtsform Stiftung im Vergleich mit anderen Organisationsalternativen gelingen.

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Hamburg

*Diskussionsleitung: Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*

13.30 – 14.00 Uhr **Dachstiftungen, Stiftungszentren und Treuhandstiftungen**  
*Prof. Dr. Stefan Geibel*, Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht sowie CSI, Universität Heidelberg

14.00 – 14.30 Uhr **Diskussion mit Philipp Hof**, Geschäftsführer, Stiftungszentrum München

14.30 – 15.00 Uhr **Kaffeepause**

15.00 – 15.30 Uhr **Aktuelle Umsatzsteuerprobleme von Non-Profit-Organisationen**  
*Dr. Christoph Wäger*, Richter am Bundesfinanzhof, München

15.30 – 16.00 Uhr **Umsatzsteuerprivilegien und Europarecht (§ 4 Nr. 18c UStG - Vereinbarkeit der nationalen Regelungen mit der Richtlinie)**  
*MinDir. Werner Widmann*, Finanzministerium Rheinland-Pfalz, Mainz

16.00 – 16.30 Uhr **Diskussion**

16.30 – 17.00 Uhr **Kaffeepause mit Obst und Kuchen**

## II. Themenblock – Vom Social Entrepreneur zum Dorfladen – Neue Konzepte für Non-Profit-Organisationen?

17.00 – 17.10 Uhr **Praxisbeispiel Social Business: Project-E, Äthiopien**  
*Hendrik Doobe*, LL.B., Institute of Law and Economics, Universität Hamburg

17.10 – 17.40 Uhr **Brauchen wir neue Rechtsformen für NPO's - UG, Low Profit Limited, Europäische Privatgesellschaft, wirtschaftlicher Verein oder kleine Genossenschaft?**  
*Dr. Nils Krause*, LL.M. (Durham), Rechtsanwalt, Local Partner, White & Case, Hamburg

17.40 – 18.10 Uhr **Diskussion**

18.10 – 18.40 Uhr **Reporting in Social Entrepreneurship**  
*Barbara Roder*, Allianz4Good, München

18.40 – 19.00 Uhr **Diskussion**

20.00 – 24.00 Uhr **Gemeinsames Abendessen im Hotel Vier Jahreszeiten. Verleihung des W. Rainer Walz – Preises 2009**

– Laudatio: *Prof. Dr. Rainer Hüttemann*, Dipl. Volkswirt, Institut für Steuerrecht, Universität Bonn

## 2.TAG: SAMSTAG, DEN 06.11.2010

08.30 – 09.00 Uhr **Begrüßungskaffee**

### III. Themenblock – Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

*Diskussionsleitung: Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*

09.00 – 09.30 Uhr **Gemeinnützigkeits- und spendenrechtliche Aspekte im Rahmen der Förderung der Kunst und Kultur, u.a. am Beispiel von Volksbühnen**  
*Wolfgang Schmidbauer*, Steuerberater, BDO Deutsche Warentreuhand AG, Köln

09.30 – 10.00 Uhr **Diskussion**

10.00 – 10.30 Uhr **Aktuelle Rechtsprechung des BFH zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht**  
*Dr. Stefan Wilk*, Richter am Finanzgericht, Köln

10.30 – 11.00 Uhr **Diskussion**

11.00 – 11.30 Uhr **Kaffeepause**

*Diskussionsleitung: Prof. Dr. Rainer Hüttemann*

11.30 – 12.00 Uhr **Die Erfahrungen in Österreich mit dem neuen Spendenrecht**  
*Prof. Dr. Markus Achatz*, Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik, Universität Linz

12.00 – 12.30 Uhr **Aktuelle Entwicklungen des Gemeinnützigkeitsrechts aus der Sicht der Finanzverwaltung**  
*Heiner Woitschell*, Hessisches Ministerium der Finanzen, Wiesbaden

12.30 – 13.00 Uhr **Diskussion**

13.00 – 14.00 Uhr **Die aktuelle Förderpolitik für den Dritten Sektor**  
*Kai Gehring*, MdB, Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, Berlin  
*Markus Grübel*, MdB, CDU /CSU-Fraktion, Vorsitzender des Unterausschusses Bürgerschaftliches Engagement, Berlin  
*Ute Kumpf*, MdB, SPD-Fraktion, Berlin

*Diskussionsleitung: Werner Ballhausen*, Koordinator Bündnis für Gemeinnützigkeit, Berlin

14.00 Uhr **Verabschiedung der Teilnehmer, Fingerfood**



NEU

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

### Non Profit Law Yearbook 2009

Herausgegeben von Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, LL.M.,  
Prof. Dr. dres. h.c. Karsten Schmidt und Prof. Dr. Birgit Weitemeyer  
Schriftleitung Kerstin Meyer  
2010, 250 Seiten, kartoniert, € 82,-  
ISBN 978-3-452-27362-8

NEU

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

- **Jürgen Kaube:** Ausgezeichnet – Über Preisungen
- **Birgit Weitemeyer:** Die Steuerpflicht von Preisgeldern und Auszeichnungen
- **Wolfgang Stückemann:** Transparenz der Vergabe von Geldbußen an gemeinnützige Organisationen? Eine Dokumentation anhand der Praxis der Bundesländer

#### Verfassungsrecht/Europarecht

- **Ulrich Karpen:** Die Funktion der Gemeinnützigkeit im Sozialstaat Deutschland – Insbesondere zur Aufgabe der Kirchen

#### Zivilrecht

- **Gregor Roth:** Vertretungsbescheinigungen für Stiftungsorgane und Verkehrsschutz
- **Arnd Arnold:** Die Organhaftung in Verein und Stiftung (unter besonderer Berücksichtigung des neuen § 31a BGB)

#### Steuerrecht

- **Jürgen Kühling/Ruben Pisal:** Der Zweckbetrieb im Gemeinnützigkeitsrecht und staatliche Beihilfen – Marktliberalismus contra Europäisches Sozialmodell?

Hüttemann / Rawert / Schmidt / Weitemeyer  
(Hrsg.)

## NON PROFIT LAW YEARBOOK 2009

Carl Heymanns Verlag

#### Interdisziplinäre Probleme

- **Dorothea Baur:** Corporate Social Responsibility in Non-Profit-Organisationen: notwendig oder überflüssig?

#### Internationales

- **Ineke A. Koele:** How will international philanthropy be freed from landlocked tax barriers?

#### Länderberichte

- **Nils Krause/Matthias Grigoleit:** Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2009 in Deutschland
- **Dominique Jakob/Laura Schweizer:** Vereins- und Stiftungsrecht 2009 – Länderbericht Schweiz
- **Susanne Kalss/Johannes Zollner:** Vereins- und Stiftungsrecht 2009 – Länderbericht Österreich

#### Dokumentation

- **Janne Seelig:** Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2009

Zu beziehen über Ihre Buchhandlung oder direkt beim Verlag.



**Carl Heymanns Verlag**  
eine Marke von Wolters Kluwer Deutschland

Wolters Kluwer Deutschland GmbH  
Luxemburger Str. 449 • 50939 Köln  
www.wolterskluwer.de • E-Mail info@wolterskluwer.de

## Symposium „Europäisches Vergabe- und Kartellrecht als Herausforderung für die deutsche Sozialversicherung“

### I. Hintergrund

Am 15.6.2010 fand in Bonn auf Einladung des Industrierechtlichen Seminars der Universität Bonn sowie der Gesellschaft für Europäische Sozialpolitik ein Symposium über die Frage statt, ob die Träger der gesetzlichen Sozialversicherung dem deutschen und europäischen Vergabe- und/oder Kartellrecht unterliegen. Anlass dazu gab es genug, führt doch das Bundeskartellamt seit dem 17.2.2010 ein Kartellverfahren gegen neun gesetzliche Krankenkassen, weil diese sich über die zu erhebenden Zusatzbeiträge nach § 242 SGB V abgesprochen haben sollen. Gesundheitsminister Dr. *Philipp Rösler* will das Einkaufskartell im Bereich der Arzneimittelrabattverträge (§ 130a Abs. 8 SGB V) brechen, indem er die Krankenkassen dem Kartellrecht unterwirft. Der Europäische Gerichtshof hält die deutschen gesetzlichen Krankenkassen in der Rs. *Oymanns* (C-300/07) für verpflichtet, Verträge über eine integrierte Versorgung nach § 140a SGB V nach Maßgabe der Richtlinie 2004/18/EG öffentlich auszuschreiben. Und auch die Monopolkommission geht in ihrem 18. Hauptgutachten vom 14.7.2010 davon aus, dass die Träger der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung als Unternehmen i.S.d. deutschen und europäischen Kartellrechts anzusehen sind (vgl. 18. Hauptgutachten Tz. 1204 f.).

### II. Sozialrecht und europäisches Vergaberecht

Den Vorsitz der Veranstaltung führte Prof. Dr. *Gregor Thüsing*, Universität Bonn, der zu dem Thema „Brauchen wir Europa? Vergaberechtliche Ansätze im nationalen Sozialversicherungsrecht“ referierte. Vor dem Hintergrund des demographischen Wandels, des allgemeinen Rückgangs sozialversicherungspflichtiger Beschäftigung und weiterhin hoher Arbeitslosigkeit litten die Sozialversicherungssysteme an einer Unterfinanzierung, die weitere Reformen erforderlich mache. Das Vergaberecht könne hier zu Effizienzsteigerungen beitragen. Die Mitgliedstaaten seien durch die RL 2004/18/EG zur Ausschreibung öffentlicher Aufträge verpflichtet. Deutschland habe dies in den §§ 97 ff. GWB umgesetzt. Demgegenüber enthielten die verschiedenen Bücher des SGB sowie § 22 SVHV eigenständige Ausschreibungstatbestände, die nicht den Regeln des GWB folgten, sondern als *leges speciales* gedacht seien. Es sei fraglich, ob dies mit der RL 2004/18/EG vereinbar sei, angesichts der Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts. Die Sozialversicherungsträger seien bei der Vergabe von Aufträgen an Leistungserbringer aber selbst dann nicht frei, wenn das europäische Vergaberecht im Sozialbereich keine Anwendung finde, etwa unterhalb der vergaberechtlichen Schwellenwerte. Die öffentliche Hand sei nach der Rechtsprechung des BVerfG aufgrund der Artt. 3 Abs. 1, 12 GG dazu verpflichtet, eine willkürliche Vergabe durch organisatorische Vorkehrungen zu unterbinden. Folgerichtig habe das LSG Baden-Württemberg (L 5 KR 507/08 ER-B) entschieden, dass Krankenkassen aufgrund von Art. 3 Abs. 1 GG allen Leistungserbringern eine „faire Gleichbehandlung“ zukommen lassen müssten.

Sodann befasste *Thüsing* sich mit der Rs. *Oymanns* und den Folgen für die gesetzliche Krankenversicherung. Seit diesem Urteil des EuGH stehe für die Praxis fest, dass die gesetzlichen Krankenkassen „öffentliche Auftraggeber“ i.S.d. Art. 1 Abs. 9 RL 2004/18/EG seien. Bei den Verträgen über eine integrierte Versorgung nach § 40a SGB V handele es sich hiernach nicht um eine Rahmenvereinbarung i.S.d. Art. 1 Abs. 5 RL 2004/18/EG, sondern um einen vergabepflichtigen „öffentlichen Auftrag“ i.S.d. Art. 1 Abs. 2 RL 2004/18/EG. Auch eine vom Verga-

beverfahren freigestellte Dienstleistungskonzession i.S.d. Artt. 1 Abs. 4, 17 RL 2004/18/EG liege nicht vor. In beiden Punkten sei dem EuGH zuzustimmen. § 22 SVHV, der diesem Ergebnis scheinbar entgegenstehe, könne daran nichts ändern: § 22 SVHV könne eine Anwendung des Vergaberechts auf die Verträge mit Leistungserbringern sowohl wegen des Vorrangs des Unionsrechts als auch wegen des höherrangigen GWB nicht verhindern. Nicht jeder Vertrag nach dem SGB V sei aber zwingend ein „öffentlicher Auftrag“ i.S.d. Art. 1 Abs. 2 RL 2004/18/EG. Dies sei für jeden einzelnen Vertragstyp zu prüfen.

*Thüsing* ging zum Abschluss seines Vortrages auf die durch den Bundesgesundheitsminister erwogene Anwendung des Kartellrechts auf Rabattverträge nach § 130a Abs. 8 SGB V ein. Zwar könne eine Zerschlagung des Einkaufskartells kurzfristig zu Kostensteigerungen bei den Krankenkassen führen, habe aber durch mehr Wettbewerb unter den Kassen sowie durch Preissenkungen im Nichtkartellbereich bei langfristiger Betrachtung gesamtwirtschaftliche Wohlfahrtsgewinne zur Folge. Weil den Pharmaunternehmen mehr Einnahmen zufließen, müssten sie nicht über Kostensteigerungen im Bereich der nicht dem Kartell der Krankenkassen unterliegenden Arzneimittel die Verluste aus dem Kartell auszugleichen versuchen.

Prof. Dr. *Wulf-Henning Roth*, Universität Bonn, betonte, dass sich das europäische Vergaberecht und das europäische Kartellrecht funktional ergänzen. In der Rs. *FENIN* (C-205/03) habe der EuGH die Anwendung des Kartellrechts auf mitgliedstaatliche Sozialversicherungsträger zwar abgelehnt. Er sei dabei aber offenbar von der vollen Anwendung des europäischen Vergaberechts auf die Sozialversicherungsträger ausgegangen. Alles andere als überraschend sei daher die Entscheidung in der Rs. *Oymanns* gewesen, sie sei in der Rechtsprechung seit langem vorbereitet worden und sei auch richtig. Die Krankenkassen seien öffentliche Auftraggeber. Sie würden nicht erst seit der Einführung des Gesundheitsfonds überwiegend vom Staat finanziert. Sie unterlägen auch staatlicher Aufsicht, da ihre Selbstverwaltungsrechte nach der Rechtsprechung des BVerfG nur in sehr eingeschränktem Umfang bestünden. Die mit den Leistungserbringern geschlossenen Verträge des Sozialrechts seien trotz des sozialversicherungsrechtlichen Dreiecks als „öffentliche Aufträge“ i.S.d. Art. 1 Abs. 2 RL 2004/18/EG zu qualifizieren. Bei einer teleologischen Betrachtungsweise müssten auch sie grundsätzlich erfasst sein. Besonders anschaulich zeige sich an den Rabattverträgen des § 130a Abs. 8 SGB V, dass die Anwendung des Vergaberechts erforderlich sei: Die Kassen nähmen Einfluss auf das Verhältnis zwischen Arzneimittelherstellern, Apotheken, Ärzten und Patienten. Deshalb müsse ein Vergabeverfahren für Transparenz, Nichtdiskriminierung und Chancengleichheit sorgen. Das LSG Nordrhein-Westfalen (L 21 KR 44/09 SFB) habe sich dem EuGH deshalb mittlerweile zu Recht angeschlossen.

Anschließend widmete sich *Roth* den Vorgaben des Primärrechts. Die Sozialversicherungsträger seien wegen der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit gehalten, für eine Auftragsvergabe nach den Grundsätzen von Transparenz, Nichtdiskriminierung und Chancengleichheit zu sorgen, soweit das europäische Vergabeverfahren keine Anwendung finde, etwa unterhalb der vergaberechtlichen Schwellenwerte. Probleme könne allenfalls die Binnenmarktrelevanz bereiten. Es stelle sich die Frage, wann eine rechtswidrige Beschränkung der Grundfreiheiten vorliege. Auf die Dassonville-Formel (vgl. EuGH Rs. 8/74) könne anders als bei der Warenverkehrsfreiheit aufgrund der Art der vergebenen Aufträge nicht abgestellt werden. Ob eine Maßnahme der Sozialversicherungsträger geeignet sei, den innergemeinschaftlichen Handel unmittelbar

oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell zu behindern, sei nicht entscheidend. Maßgeblich sei vielmehr, ob sich ein Bieter aus einem anderen Mitgliedstaat für den Auftrag interessiere. Würden die Grundfreiheiten durch die Sozialversicherungsträger nicht beachtet, seien geschlossene Verträge nach § 134 BGB i.V.m. den Grundfreiheiten nichtig. Ferner bestünden Schadensersatzansprüche nach § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. den Grundfreiheiten. Ganz konkret empfahl *Roth* den Sozialversicherungsträgern, über das Internet zu vergebende Verträge mit Leistungserbringern auch Anbietern aus anderen Mitgliedstaaten zugänglich zu machen.

Die „Probleme und Grenzen der Anwendung des Vergaberechts im Sozialrecht“ zeigte Prof. Dr. *Jost Pietzcker*, Universität Bonn, auf. Er gab zu bedenken, dass das Vergaberecht auch unerwünschte Nebenwirkungen haben könne. Die Gefahr einer Oligopol- oder gar Monopolbildung auf der Angebotsseite, die hohen Kosten des Verfahrens, drohendes Lohndumping und prekäre Arbeitsverhältnisse bei den Anbietern sowie Rechtsunsicherheit seien nur einige der drohenden Probleme. Mit der Aufgabe, das komplexe Vergaberecht korrekt anzuwenden, seien insbesondere die Kommunalverwaltungen zudem nicht selten überfordert. Dass auch die Sozialversicherungsträger bei der Vergabe von Aufträgen zur Leistungserbringung rechtlich nicht frei seien, sei dennoch richtig. Die Sozialversicherungsträger seien jedenfalls an die europäischen Grundfreiheiten gebunden, soweit die RL 2004/18/EG nicht eingreife. Auch seien sie bei der Auftragsvergabe an die deutschen Grundrechte gebunden. Ausdrücklich wandte *Pietzcker* sich aber gegen die Auffassung, die Ablehnung eines Bewerbers um einen Auftrag sei ein Grundrechtseingriff. Durch seine Nachfragetätigkeit schaffe der Staat überhaupt erst einen Markt, so dass die Ablehnung den Bewerber nicht in Grundrechten berühre. In der Rs. *Oymanns* habe der EuGH im Übrigen zwar richtig entschieden, dass die gesetzlichen Krankenkassen „öffentliche Auftraggeber“ und jedenfalls die Verträge zur integrierten Versorgung i.S.d. § 140a SGB V „öffentliche Aufträge“ seien. *Pietzcker* übte hieran aber aus praktischer Sicht Kritik. Das Vergaberecht anzuwenden, könne dazu führen, dass gewachsene Vertrauensbeziehungen zwischen dem Versicherten und einem Leistungserbringer zerstört würden. In der Regel führe die Anwendung des Vergaberechts ferner dazu, dass der billigste Anbieter beauftragt werde. Das liege etwa im Bereich der Jugendhilfe nicht im Sinne der gesetzlichen Sozialversicherung. Der billigste Pfadfinderverein müsse nicht auch der beste für die Jugendlichen sein. *Pietzcker* wies darauf hin, dass Dienstleistungen im Gesundheits- und Sozialbereich zwar grundsätzlich der RL 2004/18/EG unterliegen würden („ob“ der Vergabe), dass jedoch gemäß der am 11.6.2010 novellierten VOL/B und der gleichzeitig novellierten Vergabeverordnung ein echtes Vergabeverfahren nicht mehr durchzuführen sei („wie“ der Vergabe). Das sei mit den Vorgaben des Art. 21 RL 2004/18/EG vereinbar. Die Regelungen des SGB seien hier detaillierter und würden daher als *leges speciales* jedenfalls der novellierten VOL/B bzw. VgV vorgehen. Für Lieferaufträge gelte Abweichendes: Kraft der europäischen Vorgaben unterlägen diese auch im Gesundheits- und Sozialbereich einer echten Ausschreibungspflicht.

### III. Sozialrecht und europäisches Kartellrecht

Die Vortragsreihe vervollständigte Prof. Dr. *Christian Kersting*, Universität Düsseldorf, zu dem Thema „Sozialversicherung und europäisches Kartellrecht“. Bereits seit 1991 werde – so *Kersting* – die Frage diskutiert, ob das europäische Kartellrecht (Artt. 101 ff. AEU) auf die mitgliedstaatlichen Sozialversicherungsträger Anwendung finde oder nicht. Die erforderliche Zwischenstaatlichkeit spreche nicht hiergegen, weil es bei der

Vergabe von Aufträgen durch die gesetzlichen Sozialversicherungsträger zu Importbeschränkungen kommen könne – etwa bei Arzneimitteln. Der Gerichtshof habe aber seit 1991 in einer Vielzahl von Entscheidungen deutlich gemacht, dass es den Sozialversicherungsträgern in der Regel an der für die Anwendung des Kartellrechts erforderlichen Unternehmenseigenschaft fehle. Der EuGH habe dabei vor allem darauf abgestellt, ob im Rahmen der Finanzierung des Sozialversicherungsträgers das Solidarprinzip gelte oder nicht, ob also ein umlagefinanziertes System bestehe. Im Laufe der Jahre habe Luxemburg allerdings auch auf eine Vielzahl anderer Kriterien zurückgegriffen. Seit der Rs. *Kattner* (C-350/07) schließe der Gerichtshof nicht mehr grundsätzlich aus, dass auch Sozialversicherungsträger dem europäischen Kartellrecht unterliegen könnten. Nach wie vor sei jedoch entscheidend, ob sie auf einem System der Solidarität aufbauten oder nicht. Die gesetzlichen Krankenkassen in Deutschland seien auch nach den Reformen der Jahre 2007 und 2008 – so *Kersting* weiter – wohl noch nicht als Unternehmen i.S.d. Rechtsprechung des EuGH anzusehen. Es sei aber durchaus vorstellbar, dass sie diesen Status erlangten, wenn bei weiteren Reformen die Solidargemeinschaft geschwächt werde. Dies sei insbesondere denkbar, wenn die gesetzlichen Krankenkassen stärker aus dem Steueraufkommen finanziert würden. Schließlich kritisierte *Kersting* die dogmatische Konzeption der Luxemburger Rechtsprechung. Für den Bereich der Sozialleistungen gelte es nicht, am Unternehmensbegriff anzusetzen. Der EuGH müsse auch auf die Sozialversicherungsträger den allgemeinen „funktionalen“ Unternehmensbegriff anwenden. Vielmehr könne über Art. 106 Abs. 2 AEU eine Privilegierung der Sozialversicherungsträger erzielt werden. Im Rahmen dieser Vorschrift sei danach zu fragen, ob die Sozialversicherungsträger Handlungsspielräume besäßen oder nicht. Diese seien Voraussetzung für Wettbewerb und damit auch Voraussetzung für die Anwendung des Kartellrechts. Wo keine eigenen Handlungsspielräume bestünden, könnten die Sozialversicherungsträger über Art. 106 Abs. 2 AEU aus dem Anwendungsbereich des europäischen Kartellrechts ausgeschieden werden. Es bleibe dann allein die Frage, ob der jeweilige Mitgliedstaat durch die Weisung an die Sozialversicherungsträger gegen Primärrecht, namentlich Art. 106 Abs. 1 AEU, verstoßen habe. Besäßen die Sozialversicherungsträger hingegen eigene Handlungsspielräume, würden sie grundsätzlich auch dem europäischen Kartellrecht unterfallen.

### IV. Diskussion und Schluss

Prof. Dr. *Heinz-Dietrich Steinmeyer*, Universität Münster, eröffnete die abschließende Diskussion. Zum Glück habe sich seine Befürchtung, europäisches Vergaberecht und deutsches Sozialrecht würden „aufeinanderknallen“, nicht bestätigt. Beide Rechtsgebiete müssten voneinander lernen, anzustreben seien praktikable Lösungen. Nur die klassischen Lieferverträge könnten dem europäischen Vergaberecht unterworfen werden. Für sonstige Verträge zur Versorgung der Versicherten mit Sozialleistungen passe das Vergaberecht nicht. Welchen Nutzen die Anwendung des europäischen Vergaberechts bringe, fragte Ministerialdirigent a.D. *Anton Wirmer*. Das Recht würde dadurch komplizierter, ohne dass eine Kostensenkung erkennbar sei. Darauf antwortete *Pietzcker*, dass Kostensenkungen nicht das primäre Ziel des Vergaberechts seien, sondern Nichtdiskriminierung, Chancengleichheit und Transparenz. Kostensenkungen seien durch den erhöhten Wettbewerbsdruck aber möglich und wahrscheinlich. Auf den intensiveren Wettbewerb und dadurch sinkende Kosten verwies auch *Thüsing*. Entbehrlich sei das Vergabeverfahren allerdings dort, wo es zu höheren Kosten führe, als es einzusparen helfe. Der Wettbewerb

sei kein Selbstzweck. Darauf entgegnete *Kersting*, dass der Wettbewerb im europäischen Primärrecht sehr wohl um seiner selbst Willen gefördert werde, eben weil er zu Effizienzsteigerungen und Wohlfahrtsgewinnen führe. Auf die Frage *Wirmers* entgegnete er, dass sich dahinter die Frage nach dem Sinn der europäischen Integration als solcher verberge. Abschließend wies Dr. *Johannes Jansen* vom LSG Nordrhein-Westfalen auf einige neue Entscheidungen seines Senates zu den Rabattverträgen nach § 130a Abs. 8 SGB V hin (L 21 KR 68/09 SFB, L 21 KR 60/09 SFB und L 21 SF 41/10 Verg).

*Dr. Gerrit Forst*,  
Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Arbeitsrecht der  
Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

### Foundation Legal Issues in European Countries

ISTR (International Society for Third Sector Research) Ninth International Conference took place in Istanbul on July 7-10, 2010. Several scholars gathered for the panel on "Legal Issues Faced by Foundations in Different European Countries Today", chaired by Dr. *Chiara Prele*, independent legal scholar and consultant in non-profit and foundation law in Italy. *Prele* was joined by colleagues Dr. *Alison Dunn*, Senior Lecturer at Newcastle Law School, England, and Professor *Francesco A. Schurr*, Chair of Company, Foundation and Trust Law at the University of Liechtenstein. The paper presentation was followed by a discussion.

Foundations have undergone a great evolution in the last decades in most European countries. Though different from one country to the other, this phenomenon shows that in many countries current foundation law is outdated when compared to the present needs.

*Dunn* outlined that in England and Wales the 1993 and the 2006 Charities Acts place all charities under the same regulations though charity foundations, as grant-givers, are distinct from the more traditional charitable activity of service delivery. Actually, charitable foundations need a non-burdensome regime in order to encourage philanthropy: not only tax incen-

tives, but also flexibility and a self-governing paradigm, represented by less involvement of the state, are required. On the other hand, because of the public interest involved in these foundations, regulations in terms of accountability and governance are needed as well. A law suitable to charitable foundations should therefore combine these needs.

*Prele* focused on Italian foundation law, contained in the 1942 Civil Code, and now outdated. A hostile approach to foundations, typical of the totalitarian regime that governed Italy at that time, inspired the weak rules in the Civil Code. A favourable approach followed soon after in Italy in the 1948 democratic Constitution, and from there gradually grew stronger. Foundations' evolution has been an outstanding phenomenon in recent decades; therefore current regulations should be reformed according to present needs and principles, such as transparency and accountability. These principles now inspire special foundation laws, ruling special foundations, such as banking foundations, which were created by the state. Also, a different regulation according to the number and type (private or public) of interests involved is worth considering. A bill is now at the attention of the Italian Parliament.

*Schurr* described the foundation in the Principality of Liechtenstein, where both civil law foundations and common law trusts can be started. A new foundation law entered into force in 2009; the rules are therefore fitted to present needs and are very flexible, whilst the former law was weak and contradictory. Liechtenstein foundations can be either common-benefit or private-benefit, and the new rules clearly separate the two. Foundations beneficiaries play an important role. Their position is differentiated by types: in private-purpose or mixed-purpose foundations it is strong and to some extent beneficiaries play a supervising role, whilst in public-purpose foundations it is weaker and the supervising role is played by a public supervisory authority. Transparency is anyway guaranteed in Liechtenstein law.

*Dr. Chiara Prele*

## npOR-Dokumentation

### Stiftungsrecht

*BVerwG*, Urt. v. 28.1.2010 – 3 C 3.09, Schadensausgleich bei Rückübertragung eines Vermögenswerts an Familienstiftung, JZ 2010, 311

*OLG Stuttgart*, Beschl. v. 10.6.2009 – 8 W 501/08, Formwirksame Errichtung einer Stiftung von Todes wegen, ZEV 2010, 200,

*VGH Mannheim*, Urt. v. 8.5.2009 – 1 S 2859/06, Status einer Stiftung, NVWZ-RR, 2010, 270,

*Bron, Jan F./Seidel, Karsten*, Informationsaustausch, Datenkauf sowie Selbstanzeige bei Stiftungs- und Truststrukturen, ErbStB 2010, 111

*Czernik, Christian A.*, Aufnahme in die Leistungen der Conterganstiftung wieder möglich – zu den aktuellen Änderungen des Conterganstiftungsgesetzes, VersR 2010, 744

*Gantenbrink, Matthias*, Keine Schenkung bei unentgeltlicher Zuwendung einer Stiftungsleistung – Anmerkung zu BGH, Urt. v. 7.10.2009 – Xa ZR 8/08, ZEV 2010, 102

*Koch, Raphael*, Die Ersatzpflicht des Stiftungsvorstands für Zahlungen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Feststellung der Überschuldung, ZStV 2010, 92

*Lange, Knut Werner*, Stiftungszweck als Rechtsgrund für unentgeltliche Zuwendungen? Besprechung des Urteils des BGH vom 7.10.2009 – Xa ZR 8/08, ZErB 2010, 137

*Lange, Knut Werner/Honzen, Johannes*, Erbfälle unter Einschaltung ausländischer Stiftungen – Gründungs- und Übertragungsakte im Fokus der jüngsten deutschen Zivilrechtsprechung, ZEV 2010, 228

*Lawaldt, Angela/Meyn, Christian*, Skalierung von Stiftungsprojekten. Clever investieren – Erfolgreiche Programme verbreiten, ROTE SEITEN zum Magazin, Stiftung & Sponsoring 2010, Heft 3

*Orth, Manfred*, Umstrukturierung unternehmerisch tätiger Stiftungen, FR 2010, 637

*Orth, Manfred*, Aktuelle Entwicklungen im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, Stiftung&Sponsoring – Roten Seiten, 4/2010

*Pauli, Rudolf*, Die Doppelstiftung als Unternehmensträger einer KGaA, ZErB 2010, 66

*Pöhlmann, Werner/Fölsing, Philipp*, Das Steuerprivileg von Stiftungen im Insolvenzverfahren, ZInsO 2010, 612

*Sauer, Jörg*, Widerspricht die Vermögenserhaltung der gemeinnützigen Mittelverwendung?, StiftungsBrief 2010, 95

*Seydemann, Kay*, Aktienanleihen im Kontext der Vermögensverwaltung gemeinnütziger Stiftungen, ZStV 2010, 53

*Sieger, Jürgen/Bank, Stephan*, Erhalt von Einflussmöglichkeiten des Stifters auf die Geschäftstätigkeit einer zivilrechtlichen Stiftung, NZG 2010, 641

*Weisheit, Martina*, Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses zwischen Stiftung und Destinatär, StiftungsBrief 2010, 82

### Vereinsrecht

*EuGH*, Urt. v. 16.3.2010 – C-325/08, Vereinswechsel eines Berufssportlers nach Ausbildung, NJW 2010, 1733

*BGH*, Urt. v. 15.3.2010 – II ZR 27/09, Anwendbarkeit § 119 GVG a.F. für Schweizer Verein, DStR 2010, 1196, NZG 2010, 712

*BGH*, Urt. v. 23.2.2010 – XI ZR 186/09, Qualifizierte Einrichtungen (e.V.) sind keine Verbraucher, JZ 2010, 311

*BGH*, Urt. v. 16.12.2009 – VIII ZR 119/08, Time-Sharing-Recht im österreichischen Vereinsmodell, EuZW 2010, 357, NJW-RR 2010, 712

*BVerwG*, Urt. v. 24.2.2010 – 6 A 5.08, Vereinsverbot Teilorganisation, DÖV 2010, 532

*OLG Schleswig*, Urt. v. 24.9.2009 – 11 U 156/08, Haftungsprivileg des Vereinsmitglieds, NJW-RR 2010, 957

*OLG Stuttgart*, Beschl. v. 19.3.2010 – 8 W 112/10, Abspaltungsverbot im Vereinsrecht, DStR 2010, 1249, NZG 2010, 753

*OVG Nordrhein-Westfalen*, Beschl. v. 15.3.2010 – 11 A 1355/07, Keine Beteiligung eines Naturschutzvereins beim Planfeststellungsverfahren, DÖV 2010, 532; ZUR 2010, 315

*FG München*, Urt. v. 21.4.2010 – 3 K 2780/07, Vorsteuerabzug aus Herstellungskosten eines Vereinshefts

*FG München*, Urt. v. 26.11.2009 – 14 K 4217/06, Mitgliedsbeiträge eines Vereins als entgeltliche Leistung, DStR 24/2010,

*LAG Köln*, Beschl. v. 28.1.2010 – 5 Ta 433/09, Prozesskostenhilfe für eingetragenen Verein, ZStV 3/2010, III

*LG Mönchengladbach*, Urt. v. 7.4.2009 – 5 T 96/06, Zulässigkeit geografischer Zusätze bei Vereinsnamen

*Heermann, Peter W.*, Bindung an die Satzung übergeordneter Verbände durch dynamische Verweisklausel, ZHR 2010, 250

*Köster, Thomas*, Bindende Mustersatzung für gemeinnützige Körperschaften?, DStZ 2010, 166

*Laue, Christian*, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Verbänden, JURA 2010, 339

*Poertzgen, Christoph*, Vorstandshaftung wegen Insolvenzverschleppung (§ 42 Abs. 2 BGB), NZG 2010, 772

*Reuter, Dieter*, Keine Vorstandshaftung für masseschmälernde Leistungen nach Eintritt der Insolvenzreife des Vereins? – Eine kritische Stellungnahme zum Hinweisbeschluss des BGH II ZR 156/09 vom 8.2.2010, NZG 2010, 808

### Steuerrecht

*BFH*, Urt. v. 10.3.2010 – I R 41/09, Steuerbefreite GmbH als Organträgerin einer gewerbesteuerlichen Organschaft, BB 2010, 1501; DB 2010, 1270; DStR 2010, 1178; DStRE 2010, 772; BFH-NV 2010, 1366

*BFH*, Urt. v. 3.2.2010 – I R 8/09, Vermittlungstätigkeit gesetzlicher Krankenversicherungen für private Zusatzversicherungen

*BFH*, Urt. v. 15.4.2010 – V R 10/09, Klärung von Zweifelsfragen Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2010, 1280; BB 2010, 1629

*FG Düsseldorf*, Urt. v. 9.2.2010 – 6 K 1908/07, Allgemeinpolitische Betätigung gemeinnützigkeitsschädlich

*FG Hessen*, Urt. v. 8.3.2010 – 11 K 3768/05, Beginn der Körperschaftsteuerpflicht einer nichtrechtsfähigen Stiftung,

*FG Köln*, Urt. v. 14.1.2010 – 13 K 3157/05, Verdeckte Gewinnausschüttung beim Verein

*FG Münster*, Urt. v. 16.4.2010 – 14 K 116/06 G, Teilnahme an Promotion-Veranstaltung für den DFB gewerblich

*öBMF*, Schreiben v. 15.1.2010 – BMF-010221/3394 - IV/4/2009, Trusts und österreichische Stiftungen

*BMF*, Schreiben v. 7.4.2010 – IV B 5 - S 1344/07/10001, DOK 2010/0206974, Beschränkte Steuerpflicht eines Berufssportlers mit Einkünften aus Werbeaktivitäten

*BMF*, Schreiben v. 15.7.2010 – IV C 3 - S 2411/07/10013 :002, DOK 2010/0541875, Steuerbarkeit von Transferzahlungen an ausländische Fußballvereine (2)

*OFD Frankfurt*, Verf. v. 25.3.2010 – S 7170 A - 83 - St 112, USt-Befreiung nach § 4 Nr. 14 UStG; Leistungen der speziellen ambulanten Palliativversorgung



*OFD Magdeburg, Verf. v. 29.4.2010 – S 7100 - 97 - St 243*, Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Geld- oder Sachleistungen eines Sponsors an steuerbegünstigte Körperschaften

*OFD Frankfurt, Verf. v. 22.7.2009 – S 7170 A - 85 - St 112*, Umsatzsteuerbefreiung für Krankenhausleistungen im Falle einer umsatzsteuerlichen Organschaft

*OFD Frankfurt, Verf. v. 4.3.2010 – S 2332 A - 88 - St 211*, Lohnsteuerliche Behandlung von bundesweiten Schulprojekten, Kein kostenloser Link

*OFD Hannover, Verf. v. 4.1.2010 – S 2738e - 1 - St 241*, Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen

*SenFin Berlin, Verf. v. 18.2.2010 – III B - S 2245-2/2005*, Steuerbefreiungsvorschrift für das an Gastfamilien behinderter Menschen gezahlte Betreuungsentgelt.

*Desens, Marc/Winkler, Julian*, Die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen von Einrichtungen der Kinder- und Jugendhilfe, RdJB 2010, 474

*Eggers, Winfried*, Wann Verbände den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können, Verbändereport 2010, 49

*Eversberg, Horst/Baldauf, Uwe*, Gesetzliche Regelung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach dem JStG 2009, DStZ 2010, 358

*Fland, Andreas*, Die neuen Regelungen zur Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften nach dem JStG 2009, KStZ 2010, 49

*Graf von Stuhr, Hans-Jürgen/Walz, Sabine*, Umsatzsteuerliche Behandlung der Vermittlung von Vereinsmitgliedschaftsrechten – Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Abschn. 66 Abs. 6 UStR 2008, UR 2010, 553

*Haas, Sebastian*, Die Besteuerung der Destinatäre der Familienstiftung, DStR 2010, 1011

*Hell, Pia/Thönnies, Marco*, Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Spenden in den letzten Jahren, SteuerStud 2010, 316

*Holt, Thomas von*, Steuerrechtliche Streitpunkte bei der arbeitsteiligen Zusammenarbeit gemeinnütziger Träger der Wohlfahrtspflege. Zugleich Anmerkung zu BFH, U. v. 27.02.2010 - I R 2/08 - und BFH, U. v. 16.12.2009 - I R 49/08, DB 2010, 1791

*Kaminski, Bert*, Das „Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“, Die Steuerberatung 2010, 193

*Kronawitter, Martin*, Die Beteiligung an einer GmbH & Co. KG aus der Sicht der Gemeinde als Steuerschuldnerin der Körperschaftsteuer, DStZ 2010, 370

*Lehmann, Sören*, Steuerliche Anreize für Forschungs- und Entwicklungskosten, DStR 2010, 1459

*Leisner-Egensperger, Anna*, Besteuerung der Forschungstätigkeit im Hochschulbereich. Zur Zweckbetriebsregelung des § 68 Nr. 9 AO, FR 2010, 493

*Mueller-Thuns, Thomas/Jehke, Christian*, Gefährdung der Steuerbefreiung von Berufsverbänden gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG durch Beteiligung an Kapitalgesellschaften, DStR 2010, 905

*Orth, Manfred*, Aktuelle Entwicklungen im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, Stiftung&Sponsoring – Roten Seiten, 4/2010

*Schiffers, Joachim*, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer: Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer bei Investitionen, DStZ 2010, 378

*Spiegel, Harald/Heidler, Kristin*, Umsatzsteuerliche Organschaft bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Zugleich Besprechung der Urteile des BFH vom 18.6.2009 (Tierpark) und vom 20.8.2009 (FlussG), DStR 2010, 1062

*Strahl, Martin*, Die Besteuerung von staatlichen und privaten Schulen und Hochschulen, RdJB 2010, 489

*Streck, Michael/Finke, Jan*, Anwaltliches Ehrenamt und Steuerrecht, AnwBl. 2010, 262

*Theobald, Annette*, Finanzierung öffentlicher Aufgaben durch gemeinnützige Körperschaften: Hilft das Gemeinnützigkeitsrecht bei der Abwehr von Begehrlichkeiten?, DStR 2010, 1464

## Andere Rechtsgebiete

*EuGH, Ur. v. 5.3.2009 – C-350/07*, Dienstleistungsfreiheit – Berufsgenossenschaft als Unternehmen, NJW 2010, 1325

*BFH, Ur. v. 24.2.2010 – IX R 51/09*, Keine Eigenheimzulage für Genossenschaft, BFH/NV 2010, 1088

*BGH, Ur. v. 23.3.2010 – VI ZR 249/08*, Herausgabepflicht des Krankenversicherers, FamRZ 2010, 969

*BGH, Beschl. v. 20.4.2010 – VI ZB 65/09*, Keine Gerichtsgebührenbefreiung für eine gemeinnützige GmbH

*BVerwG, Ur. v. 28.4.2010 – 6 C 6.09*, Keine GEZ-Pflicht für Autoradios in Transportfahrzeugen einer Behinderteneinrichtung

*OLG Brandenburg, Vorlagebeschl. v. 22.3.2010 – 7 Wx 6/09*, Pflichtprüfung Insolvenz Genossenschaft, NZI 2010, 540

*OLG Braunschweig, Beschl. v. 23.2.2010 – Ws 17/10*, Kassenarzt als Beauftragter der Krankenkassen, StV 2010, 365

*OVG Schleswig, Beschl. v. 18.2.2010 – 10 MR 1/09*, Keine Antragsbefugnis einer Jagdgenossenschaft, NordÖR 2010, 216

*FG München, Ur. v. 8.12.2009 – 13 K 1180/06*, Aufhebung Eigenheimzulage für Anschaffung von Genossenschaftsanteilen, EFG 2010, 783

*LG Karlsruhe, Ur. v. 22.1.2010 – 9 S 311/09*, Recht des Heimbewohners auf Einsicht in Pflegedokumentation, VersR 2010, 819

*VG Aachen, Ur. v. 3.3.2010 – 8 K 152/08*, Rundfunkgebührenpflicht gemeinnütziger Einrichtungen, ZStV 3/2010, IV

*VG Mainz, Ur. v. 22.3.2010 – 6 K 1135/08*, Kein Online-Verkauf von Losen durch „Aktion Mensch“

*VGH Mannheim, Ur. v. 9.2.2010 – 6 S 1366/07*, Ordnungsgemäße Durchführung einer Sammlung, DÖV 2010, 531,

*Alich, Saskia/Blome-Drees, Johannes/Köstler, Ursula/Schmale, Ingrid/Schulz-Nieswandt, Frank*, Gemeinwirtschaftliche Genossenschaftlichkeit. Das Beispiel der Gesundheitsselbsthilfegruppen unter besonderer Berücksichtigung der Typusbestimmung von Werner Wilhelm Engelhardt, ZöGU 2010, 122

*Bies, Claudia/Brauers, Sven*, Rheinland-pfälzisches Sammlungsgesetz schützt Spender vor unlauteren Sammlungen, StiftungsBrief 2010, 83

*Bogumil, Jörg*, Die Zukunft der ehrenamtlichen Kommunalverwaltung, Die Verwaltung 2010, 151

*Burgi, Martin*, Moderne Krankenhausplanung zwischen staatlicher Gesundheitsverantwortung und individuellen Trägerinteressen, NVwZ 2010, 601

*Engin, Tülin/Krüger, Thomas/Rudiger, Georg*, Fundraising an Hochschulen und Medizinischen Fakultäten, Forschung & Lehre 2010, 104

*Frenz, Walter*, Aktuelle europarechtliche Grenzen des Vergaberechts, NVwZ 2010, 609

*Grunewald, Barbara*, Sponsoring und Schenkungsrecht, ZGS 2010, 164

*Heinig, Hans Michael*, Sponsoring von Parteiveranstaltungen, JZ 2010, 485

*Krajewski, Markus*, Dienstleistungen von allgemeinem Interesse im Vertrag von Lissabon, ZöGU 2010, 75

*Kuhlen, Lothar*, Sponsoring und Korruptionsstrafrecht, JR 2010, 148

*Laskowski, Silke Ruth*, Keine unbezahlte Freistellung für „unwichtige“ Ortsvorstandssitzung – Verfassungsrechtliche Überlegungen, AuR 2010, 196

*Passarge, Malte*, Besondere Rechtsformen in der Liquidation. Zur Liquidation von Vor-GmbH, Unternehmergesellschaft, Freiberufler-GmbH und gemeinnütziger GmbH, NZG 2010, 646

*Prühs, Hagen*, Non-Profit-GmbH: die gemeinnützige GmbH: Wesen, Besteuerung, gesellschaftsrechtliche Besonderheiten, GmbH-Steuerpraxis 2010, 69

*Röbke, Marc*, Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 29.4.2010 – C-160/08, EuZW 2010, 549

*Schü, Joachim/Weber, Christian*, Mehr als Geld. Corporate Social Responsibility, Die Bank 2010, 18

*Ulmer, Peter*, Die große, generationsübergreifende Familien-KG als besonderer Gesellschaftstyp, ZIP 2010, 549

*Ulmer, Peter*, Die vertragliche Beschränkung des Austrittsrechts und der Abfindungsansprüche ausscheidenswilliger Gesellschafter in der großen, generationsübergreifenden Familien-KG, ZIP 2010, 805

*Valerius, Brian*, „Der Amtsträger zu Gast bei Freunden“: Vorteils-gewährung bei Sponsoring durch Versendung von Eintrittskarten für die Fußball-Weltmeisterschaft? Zugleich Besprechung von BGH, Urteil vom 14.10.2008, GA 2010, 211

*Winheller, Stefan*, Nonprofit-Organisationen in Deutschland und in den USA. Begrifflichkeiten und gesellschaftliche Bedeutung heute, ZStV 2010, 81

*Wutschka, Antje*, Arbeitsrechtliche Maßnahmen bei Verlegung und Zusammenschluss von Betrieben, BB 2010, 825

## Fachliteratur

**Der eingetragene Verein.** Von *Wolfram Waldner/Gerhard Schweyer/Christof Wörle-Himmel*. München, Verlag C.H. Beck, 19. Auflage 2010. 381 S., 32,- EUR, ISBN 978-3-406-60051-7.

Nunmehr bereits in der 19. Auflage erscheint dieser Leit-faden u.a. für Vereinsvorstände, Beiräte, Rechtsanwälte und Steuerberater. „Der eingetragene Verein“ leistet Hilfestellung bezüglich der Gründung, Führung, Umwandlung oder Auflösung eines Vereins und stellt dem Leser überdies 34 Formulierungsmuster für Satzungen, Protokolle etc. zur Seite. Die Neuauflage berücksichtigt die aktuellen Reformen des Vereins- und Registerrechts; auch die relevanten Neuregelungen des Rechts der freiwilligen Gerichtsbarkeit werden berücksichtigt. Darüber hinaus sind auch zahlreiche neuere Gerichtsentscheidungen eingearbeitet worden. Die Bearbeitung der steuerrechtlichen Thematik hat *Wörle-Himmel* in dieser Auflage nochmals vertieft und erweitert.

**Die privatnützige Stiftung als Instrument der erfolgreichen Unternehmensnachfolge – Eine Untersuchung des Verhältnisses privatnütziger Stiftungen zu staatlicher Aufsicht und alternativen Kontrollmechanismen, unter anderem der Foundation Governance.** Von *Beate Müller*. Baden-Baden, Nomos-Verlag 2009. 200 S., 49,- EUR, ISBN 978-3-8329-4561-9.

Die Rechtsform der privatnützigen Stiftung wird in der Praxis bisher kaum zur Unternehmensnachfolge genutzt. Durch jüngste Reformen stehen der Nutzbarmachung der privatnützigen Stiftung auch im wirtschaftlichen Bereich zwar keine Einschränkungen mehr im Wege, jedoch ist durch diesen Rückgang staatlicher Kontrolle auch dem Missbrauch der Rechtsform gegen den Willen des Stifters der Weg geebnet. *Müller* befasst sich in dieser Arbeit mit den verschiedenen Regelungsmöglichkeiten, die den Fortbestand des Stiftungsunternehmens im Sinne des Stifters sicherstellen können und entwirft eine beispielhafte Mustersatzung.

**Strategisch.Praktisch.Gut. Strategie-Kompass für nicht-staatliche und gemeinnützige Organisationen.** Hrsg. von der *Bertelsmann Stiftung*. 1. Auflage 2010. 60 S., 15,- EUR, ISBN 978-3-86793-078-9.

Mit ihrer Publikation „Strategisch.Praktisch.Gut.“ will die Bertelsmann Stiftung nichtstaatlichen und gemeinnützigen Organisationen einen Strategie-Kompass an die Hand geben, mit dessen Hilfe sich jede inhaltliche oder strukturelle Veränderung innerhalb einer Organisation strategisch planen, durchführen und auf ihre Wirkung hin überprüfen lassen soll. Die einzelnen Stufen (Strategieentwicklung, Umsetzung, Erfolgskontrolle) werden erläutert und mit Fallbeispielen hinterlegt. Die Broschüre kann über die Bertelsmann Stiftung bezogen werden ([www.bertelsmann-stiftung.org](http://www.bertelsmann-stiftung.org)).

**Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit. Am Gemeinwohl orientierte Steuerbefreiungen im Lichte der sechsten Umsatzsteuerrichtlinie am Beispiel von Sozialfürsorge, Erziehung und Bildung, Sport und Kultur.** Von *Thomas Jacobs*. Hamburg, Verlag Dr. Kovac 2009. 230 S., 78,- EUR, ISBN 978-3-8300-4406-2.

In seiner Dissertation geht *Jacobs* einerseits der Frage nach, inwieweit die Umsatzsteuer ein geeignetes Instrument zur Förderung der Gemeinnützigkeit darstellt. Andererseits wird untersucht, ob die bisher durch den deutschen Gesetzgeber praktizierte Förderung gemeinnütziger Umsätze im Einklang mit den europarechtlichen Vorgaben steht. Im Rahmen dieser Untersuchung setzt *Jacobs* sich mit den Begrifflichkeiten der „Umsatzsteuer“ und „Gemeinnützigkeit“ auseinander und zeigt die enge Verbundenheit beider im Rahmen der historischen Entwicklung der Umsatzsteuer auf. Die Arbeit beinhaltet darüber hinaus eine Darstellung der Ausnahmen von der Umsatzsteuerpflicht aufgrund der Gemeinnützigkeit und eine Ausarbeitung des europarechtlichen Bezuges.

**Der Verein als herrschendes Unternehmen im Konzern. Unter besonderer Berücksichtigung der Sportvereine und Sportorganisationen in der Schweiz.** Von *Raoul Dias*. Zürich/St. Gallen, Dike Verlag AG 2010. 273 S., 72,- CHF, ISBN 978-3-03751-242-5.

*Dias* befasst sich in seiner Dissertation mit dem Konstrukt des Vereins als herrschendes Unternehmen im Konzern. Hierbei berücksichtigt er insbesondere Sportvereine und Sportorganisationen in der Schweiz, da der „Vereinskonzern“ in der Praxis vorwiegend bei diesen in Erscheinung tritt. *Dias* stellt dar, dass Vereine in der Praxis effektiv als herrschende Unternehmen im Konzern operieren und befasst sich mit den Grundlagen des Vereinsrechts aus vereins- und konzernrechtlicher Sicht. Bei der Erörterung der Rechtsfolgen, die sich aus dem Vereinskonzern ergeben, geht er insbesondere auf Haftungsfragen und Verkehrsschutzpflichten ein.



BUCERIUS LAW SCHOOL  
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

## npoR Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen

Heft 3/2010

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 Weitmeyer

#### 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

#### Fotos:

Dr. Gregor Roth

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

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

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

Heft 3/2010 – ISSN 1868-3762