



www.npoR.de Heft 4/2010 Seiten 93–124

npoR

ZEITSCHRIFT
FÜR DAS RECHT
DER NON PROFIT
ORGANISATIONEN

Aufsätze

Rechnungslegung durch Stiftungen und deren Prüfung durch die Stiftungsaufsicht
(Dr. Marcus Arndt)

S. 93

Die Realisierung von Spendenerträgen in der Rechnungslegung von
Spenden sammelnden Organisationen (Harald Spiegel/Stephan Römer)

S. 100

Praxisforum

Umsatzsteuerprivilegien und Europarecht (Werner Widmann)

S. 106

npoR-Report

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

S. 109

Rechtsprechung

OLG Schleswig: Haftungsprivileg des Vereinsmitglieds

S. 112

BGH: Untreue des Stiftungsvorstandes

S. 116

BFH: Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines gemischtgenutzten Gebäudes

S. 118



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

npoR
Zeitschrift für das
Recht der Non Profit
Organisationen

Heft 4/2010

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. (Exeter)
Prof. em. Dr. Dieter Reuter
Dr. Andreas Richter, LL.M. (Yale)
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)
Dr. Christine Franzius
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. npoR im Internet: www.npor.de. Schriftleitung: Dr. Gregor Roth; Redaktion: Janne Seelig (geschäftsführend), Dr. Christine Franzius, Esther Kindler, Kerstin Meyer, Christian Süß. Assistenz: Julia Theele.
Tel.: 040-30706-274
Fax: 040-30706-275
E-Mail: Redaktion@npor.de



Liebe Leserinnen und Leser,

„Wo steht die Bürgergesellschaft heute?“ – unter diesem Motto standen die 10. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts, die am 5. und 6. November 2010 an der Bucerius Law School stattfanden. Rund 230 Teilnehmer aus allen Bereichen des Dritten Sektors diskutierten mit Vertretern der Stiftungsaufsichtsbehörden, der Finanzverwaltung, der Richterschaft und der Politik über aktuelle Herausforderungen und die Zukunft des Sektors. Ein ausführlicher Tagungsbericht findet sich in diesem Heft (ab S. VIII).

Der Dritte Sektor sieht sich heute gut positioniert. Insbesondere die steuer- und zivilrechtlichen Reformen im Stiftungsrecht der Jahre 2000, 2002 und 2007 haben den Stiftungen einen Boom beschert. Dazu mögen nicht nur die Erleichterungen bei der Errichtung, die Vereinheitlichung und Straffung der 16 Landesstiftungsgesetze und die steuerrechtlichen Privilegierungen beigetragen haben, sondern auch das durch die Reformdiskussion ausgelöste stärkere öffentliche Interesse. Heute sehen sich Stifter und NPOs eher durch ein stark – zu stark? – ausdifferenziertes Gemeinnützigkeitsrecht und dessen praktischer Handhabung und die als Eingriff in die Stifterautonomie empfundene Stiftungsaufsicht beeinträchtigt. Dies begünstigt die Nachfrage nach ausländischen Rechtsformen sowie einen Zulauf bei den unselbständigen Treuhandstiftungen, die auf der Grundlage eines schuldrechtlichen Rechtsbands zwischen „Stifter“ und Treuhänder eine stiftungsähnliche Rechtsform erlauben – ohne Staatsaufsicht.

Dass es diese Wahlfreiheit gibt, ist ein Vorteil. Insbesondere können sich Stifter auf diesem Wege mit der Stiftungsarbeit vertraut machen, zu Lebzeiten noch Änderungen in der Satzung vornehmen und sich die Erfahrung des Treuhänders zu Nutze machen. Jedoch sollte sich jeder Stifter klar machen, dass sich dieser Vorteil nach seinem Ableben als nachteilig herausstellen kann. Die gemeinnützige Treuhandstiftung unterliegt keiner Kontrolle durch eine Stiftungsbehörde, hat ihr Wirken nicht publik zu machen und lediglich die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts zu erfüllen. Die Sicherheit, dass der Stiftungszweck nach dem Tod des Stifters konserviert wird und das Stiftungsmanagement einer fortlaufenden Kontrolle durch die Aufsichtsbehörden unterliegt, gewährt nur die rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts. Diese Rechtsform, nach der in vielen Kulturen unter unterschiedlichen religiösen Traditionen ein menschliches Bedürfnis besteht, hielten die Verfasser des BGB wegen der Gefahr der Beherrschung der Lebenden durch die tote Hand für so bedenklich, dass sie nur um den Preis der behördlichen Genehmigung und Aufsicht erlaubt werden sollte. Heute hat der Stifter einen Anspruch auf Anerkennung seiner Stiftung und das Gesetz erweist sich mit der Anordnung staatlicher Aufsicht (heute als reine Rechtsaufsicht) als weiser als der Gesetzgeber. Die ökonomische Analyse des Rechts hat gezeigt, dass Fehlentwicklungen in Organisationen häufig auf dem Principal-Agent-Problem beruhen. Das ist der Fall, wenn das Management eines Unternehmens eine große Machtfülle erlangt, weil der Inhaber ein zu geringes Interesse an diesem hat, etwa bei einem breiten Streubesitz. Dass die staatliche Stiftungsaufsicht den Principal ersetzt, ist – trotz all der Unzuträglichkeiten, die damit verbunden sein können und auch trotz der erheblichen staatlichen Mittel, die hierfür eingesetzt werden – ein intelligentes System. Es kann nur spekuliert werden, ob die Gates Foundation mit der Vorgabe verbunden worden ist, das Stiftungsvermögen in spätestens 50 Jahren nach dem Tode der Gates zu verbrauchen, weil Bill Gates als Unternehmer die Principal-Agent-Problematik bewusst war und es in den USA – außer den Steuerbehörden – keine staatliche Stiftungsaufsicht gibt. Und in Österreich warnen die ersten Stimmen vor der Übermacht der Stiftungsvorstände, sobald die Gründergeneration der in Privatstiftungen eingebrachten Unternehmen nicht mehr lebt. Wir sollten daher stolz auf unser Stiftungsrecht sein, die Staatsaufsicht als Garantie für den Stifterwillen und als Schutz vor eigenmächtigen Interessen von Stiftungsorganen begreifen und die Weisheit des BGB gegenüber Versuchen verteidigen, das Stiftungsrecht zu einem Rechtsgebiet des „anything goes“ zu machen.

Ihre

Birgit Weitzger

Aufsätze

<i>Dr. Marcus Arndt</i> Rechnungslegung durch Stiftungen und deren Prüfung durch die Stiftungsaufsicht	S. 93
<i>Harald Spiegel/Stephan Römer</i> Die Realisierung von Spendenerträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen	S.100

Praxisforum

<i>Werner Widmann</i> Umsatzsteuerprivilegien und Europarecht (§ 4 Nr. 18 Buchst. c UStG – Vereinbarkeit der nationalen Regelungen mit der Richtlinie)	S.106
--	-------

npOR-Report

<i>Esther Kindler, dipl. iur./Kerstin Meyer, LL.B./Christian Süß, LL.B.</i> npOR-Report Stiftungsrecht, Vereinsrecht, Steuerrecht	S.109
--	-------

Rechtsprechung

Vereinsrecht

Haftungsprivileg des Vereinsmitglieds (OLG Schleswig, <i>Urt. v. 24.9.2009 – 11 U 156/08, rkr.</i>)	S.112
---	-------

Stiftungsrecht

Untreue des Stiftungsvorstandes (BGH, <i>Urt. v. 24. 6.2010 – 3 StR 90/10</i>)	S.116
--	-------

Steuerrecht

Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines gemischtgenutzten Gebäudes (BFH, <i>Entscheidung v. 22.7.2010 – V R 19/09</i>)	S.118
---	-------

Verwaltungsanweisungen

Umsatzsteuerbefreiung für ambulante Rehabilitationsleistungen (BMF, <i>Schr. v. 26.10.2010 – IV D 3 – S 7170/10/10010</i>)	S.122
--	-------

Rezensionen

<i>Dr. Otto Korte</i> Von der Sache zum Recht. Festschrift für Volker Beuthien zum 75. Geburtstag	S.122
<i>Prof Dr. Birgit Weitemeyer</i> Die Förderstiftung. Strategie – Führung – Management von Georg von Schnurbein/Karsten Timmer	S.123
<i>Prof. Dr. Rainer Hüttemann</i> Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat von Michael Dröge	S.123

Rubriken

npOR-Aktuell	S. III
Von den Finanzmärkten	
<i>Frank Kamp/Björn Jesch</i> 2011 – Jahresstart auf soliden Grundlagen – Ausblick auf Weltwirtschaft und Anlageklassen	S. IV
Veranstaltungshinweise	S. VI
Veranstaltungsberichte	
3. Liechtensteinischer Stiftungsrechtstag	S. VII
Vermögensnachfolge und Stiftungen – Workshop mit der Deutschen Bank	S. VII
10. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts	S. VIII
npOR-Dokumentation	S. XI
Fachliteratur	S. XV

npOR-Aktuell

Gesetzgebung

Jahressteuergesetz 2010 beschlossen In seiner Sitzung vom 28.10.2010 hat der Bundestag das Jahressteuergesetz 2010 nach zweiter und dritter Lesung beschlossen ([Plenarprotokoll 17/68](#), S. 7290 ff.). Dem Beschluss liegen die Empfehlungen des Finanzausschusses vom 27.10.2010 ([BT-Drs. 17/3449](#)) zugrunde. Die Anregung des Bundesrates, eine Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen bis zu 2.100 EUR pro Jahr für ehrenamtliche Vormünder, ehrenamtliche rechtliche Betreuer und ehrenamtliche Pflegschaften ab dem Veranlagungszeitraum 2011 (§ 3 Nr. 26b EStG) vorzusehen, wurde aufgenommen. Ebenfalls übernommen wurde die Erweiterung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG um Buchstabe g), wonach zukünftig Transferentschädigungen für ausländische Berufssportler, die im Inland verpflichtet werden, der beschränkten Steuerpflicht unterfallen. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG wird dahingehend ergänzt, dass auch Einnahmen von ausländischen Körperschaften (bspw. ausländischen Familienstiftungen) zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören und damit einkommensteuerpflichtig werden.

Nationales Stipendienprogramm Mit dem Entwurf zum Ersten Änderungsgesetz zum Stipendienprogramm-Gesetz (StipG) vom 9.9.2010 ([BR-Drs. 550/10](#)) soll das StipG insoweit geändert werden, als der Bund nunmehr den öffentlichen Anteil an den Stipendien in voller Höhe trägt. In seiner Stellungnahme vom 15.10.2010 ([BR-Drs. 550/10](#)) hat der Bundesrat beschlossen, hiergegen keine Einwände zu erheben.

Nationale Engagementstrategie und „Aktionsplan CRS“ Am 6.10.2010 hat das Bundeskabinett die erste Nationale Engagementstrategie und die Nationale Strategie zur gesellschaftlichen Verantwortung von Unternehmen („[Aktionsplan CSR](#)“ – Corporate Social Responsibility) beschlossen. Mit dem „Aktionsplan CSR“ möchte die Bundesregierung gesellschaftliche Verantwortung in Unternehmen und öffentlicher Verwaltung besser verankern sowie verstärkt kleine und mittlere Unternehmen (KMU) für Corporate Social Responsibility (CSR) gewinnen. Siehe dazu auch den [Empfehlungsbericht](#) des Nationalen Corporate Social Responsibility Forums an die Bundesregierung vom 22.6.2010. Mit der Nationalen Engagementstrategie soll der Grundstein für eine zwischen Staat, Wirtschaft und Zivilgesellschaft besser aufeinander abgestimmte Engagementförderung in Deutschland gelegt werden. Jetzt sollen die Bürgerinnen und Bürger die weitere Ausgestaltung der Engagementstrategie mitbestimmen. Auf der [Dialog-Plattform www.engagementzweinnull.de](#) besteht die Möglichkeit, sich zu den einzelnen Punkten der Engagementstrategie zu äußern.

Große Anfrage der SPD-Fraktion zur Nationalen Engagementstrategie Aus Sicht der SPD-Bundestagsfraktion bleibt die Nationale Engagementstrategie der Bundesregierung hinter den geweckten Erwartungen zurück. Sie sei ein „Strauß an Projekten“, „stelle keine Strategie dar“ und werde damit zum „Etikettenschwindel“ (vgl. die [Presseerklärung](#) vom 11.11.2010). Die am 10.11.2010 gestellte Große Anfrage ([BT-Drs. 17/3712](#)) umfasst einen Katalog von 70 Fragen. Kritik geübt wird vor allem daran, dass die Ergebnisse der Vorarbei-

ten des Nationalen Forums, das eigens zur Vorbereitung der Engagementstrategie ins Leben gerufen worden war, keinen oder so gut wie keinen Eingang in die nationale Engagementstrategie gefunden hätten. Eine Aussprache im Bundestag ist für den 16.12.2010 vorgesehen, die Bundesregierung hat eine Antwort bis zum 31.3.2011 zugesagt.

Bürgerschaftliches Engagement Aus der Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke ([BT-Drs. 17/2947](#)) geht hervor, dass die Bundesregierung sich keine Sorgen macht, dass reguläre Beschäftigungsverhältnisse durch bürgerschaftliches Engagement bedroht sind ([BT-Drs. 17/3133](#)).

Rechtsprechung

Neuausschreibung der Rettungsdienste in Sachsen-Anhalt nötig Die Übertragung der Durchführung der Notfallrettung und des qualifizierten Krankentransports ist nach derzeitiger Gesetzeslage in Sachsen-Anhalt zwingend als Vergabeverfahren nach den §§ 97 ff. GWB durchzuführen. Da die Auftragsvergabe zur Durchführung des Rettungsdienstes im Burgenlandkreis von 2010 bis 2015 unter Verletzung der §§ 97 ff. GWB erfolgte, muss die Notfallrettung neu ausgeschrieben werden.

OLG Naumburg, Urt. v. 4.11.2010 – 1 Verg 10/10 OLG

Eine nichtrechtsfähige Stiftung ist keine juristische Person Ohne Anerkennung nach § 80 Abs. 1 BGB handelt es sich bei einer Stiftung um eine Treuhandstiftung, die mangels Rechtspersönlichkeit keine Gewerbetreibende nach der Gewerbeordnung ist. Selbst wenn man einer fiduziarischen Stiftung auf gesellschaftsrechtlicher Basis eine eigene Rechtsfähigkeit („Rechtssubjektivität“) nicht abspricht, hat dies nicht zur Folge, dass ihr auch eine eigene Rechtspersönlichkeit zukommen muss.

VG Karlsruhe, Urt. v. 23.9.2010 – 6 K 59/09

Finanzverwaltung

Umsatzsteueranwendungserlass Mit [Schreiben vom 1.10.2010](#) – IV D 3 - S 7015/10/1002 (Dok 2010/0815152) hat das BMF die Aufhebung der UStR 2008 mit Wirkung zum 1.11.2010 beschlossen. Inzwischen wurde das [Schreiben aktualisiert](#) (BMF-Schreiben vom 21.10.2010 – IV D 3 - S 7167-b/10/10002 (Dok 2010/0785524) und BMF-Schreiben vom 26.10.2010 – IV D 3 - S 7170/10/10010 (Dok 2010/0823748). An die Stelle der UStR tritt der vom BMF nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder herausgegebene Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE). Der Bund und die Länder halten aus fachlicher Sicht weitreichende Neuerungen bei der Herausgabe von allgemeinen Verwaltungsanweisungen im Bereich der Umsatzsteuer und die Herausgabe einer jährlichen Umsatzsteuer-Handausgabe in elektronischer Form und als Druckausgabe für erforderlich, um die in der Praxis dringend benötigte Tagesaktualität zu schaffen. Der UStAE könne bei Bedarf und regelmäßig ergänzt werden, wobei die jeweils

tagesaktuelle Fassung von allen Betroffenen abrufbar sein soll. Materiellrechtlich haben sich im Bereich der Steuerbefreiungen insbesondere Änderungen bei § 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG ergeben. In § 4 Nr. 14 UStG wird die Tätigkeitsbeschreibung von Ärzten, Heilpraktikern, Hebammen und diesen ähnlichen Heilberufen neu gefasst und ausführlich zu Krankenhausleistungen Stellung genommen. Daneben wurden die Verwaltungsanweisungen zu § 4 Nr. 16 UStG (Betreuungs- und Pflegeleistungen) vollkommen überarbeitet und neu gefasst.

BMF, Schr. v. 1.10.2010 – IV D 3 - S 7015/10/1002 (Dok 2010/0815152)

Mitteilungen

Umsatzsteuerermäßigung für gemeinnützige Organisationen Das am 23.9.2010 vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) veröffentlichte [Gutachten](#) zur ermäßigten Umsatzsteuer fordert, die Steuersatzermäßigung für gemeinnützige Organisationen zu streichen. Die Steuersatzermäßigung sei als Instrument zur Förderung gemeinnütziger Organisationen unverhältnismäßig und zudem nicht erforderlich.

Bundesrechnungshof für Überarbeitung des § 12 UStG Auch der Bundesrechnungshof kritisiert die umsatzsteuerliche Privilegierung gemeinnütziger Organisationen. In seiner [Stellungnahme](#) vom 28.6.2010 (BT-Drs. 17/2290) plädiert er für eine grundsätzliche Überarbeitung des § 12 UStG.

„Deutscher Verein“ fordert engere Definition des europarechtlichen Unternehmensbegriffs In seiner [Stellungnahme](#) als Beitrag zur öffentlichen „Anhörung der Europäischen Kommission zu staatlichen Beihilfen: Vorschriften für die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse“ vom 8.9.2010 fordert der Deutsche Verein für öffentliche und private Fürsorge e.V. unter anderem mit Rücksicht auf die besonderen Umstände, unter denen (gemeinnützige) soziale Dienste erbracht werden, eine engere Definition des europarechtlichen Unternehmensbegriffs.

Bürokratischer Aufwand im Zuwendungsrecht:

Abschlussbericht Im Auftrag der Bundesregierung hatte das Statistische Bundesamt Zuwendungsempfänger befragt, um kosten- und zeitintensive Vorschriften im Zuwendungsrecht aufzudecken. Die wesentlichen Ergebnisse wurden nun in einem [Abschlussbericht](#) zusammengefasst. Der Bericht besteht zum einen aus einer Aufstellung der ermittelten Bürokratiekosten, zum anderen aus sich aus den Befragungen ergebenden Vereinfachungsvorschlägen.

DZI-Spendenbericht Deutschland 2010: Rückgang der Spenden

Aus dem „Spendenbericht Deutschland 2010. Daten und Analysen zum Spendenverhalten“ geht hervor, dass Spenden und Spendenbereitschaft im Jahr 2009 leicht zurückgegangen sind. Dies sei wahrscheinlich auf die Finanz- und Wirtschaftskrise zurückzuführen. Die Stiftung DZI – Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen hat den Bericht am 24.9.2010 veröffentlicht. Der [Bericht](#) kann beim DZI bestellt werden.

3. Freiwilligensurvey Der Kurzbericht des 3. Freiwilligensurveys des Bundesministeriums für Familie, Senioren, Frauen und Jugend zeigt, dass die Zahl der engagierten Menschen in Deutschland seit zehn Jahren auf einem konstant hohen Niveau ist. Mit der sogenannten Engagementquote wird erfasst, wie viele Befragte im Freiwilligensurvey mindestens eine freiwillige Tätigkeit angegeben haben, die der anschließenden Überprüfung standgehalten hat. Sie lag im Jahr 1999 bei 34% (der ab 14-jährigen Bevölkerung) und in den Jahren 2004 und 2009 konstant bei 26%. Dieses Ergebnis und weitere Resultate des Freiwilligensurveys wurden in der 2. Ausgabe des „[Monitor Engagement](#)“ veröffentlicht.

Schweizer Stiftungswesen wächst trotz der Finanzkrise

Aus dem Schweizer Stiftungsreport 2010 des Centre for Philanthropy Studies (CEPS) geht hervor, dass die Anzahl gemeinnütziger Stiftungen in der Schweiz 2009 trotz der Finanzkrise weiter gewachsen ist. Der [Stiftungsreport](#) kann kostenlos auf der Homepage des CEPS heruntergeladen werden.

Von den Finanzmärkten

2011 – Jahresstart auf soliden Grundlagen Ausblick auf Weltwirtschaft und Anlageklassen

Im Jahr 2010 ist die Weltwirtschaft auf einen soliden Wachstumspfad zurückgekehrt. Die Zeiten, in denen lediglich die dynamischen Schwellenländer die Weltwirtschaft vor einer globalen Rezession bewahrt haben und die großen Industrieländer ihre nationalen Ökonomien mit umfangreichen Konjunkturprogrammen über Wasser halten mussten, sind zwar nicht vergessen, scheinen aber überwunden.

Der Euro – die sensible Währung

In der Eurozone lenkte der Schwächeanfall des Euros infolge der Schuldenkrise Griechenlands im Frühsommer einen Großteil der Exporte von investitions- und konsumhungrigen Emerging Markets – wie beispielsweise China – in die Richtung Deutschlands und anderer Industriestaaten der Eurozone. Der

folgende Exportboom wurde zur Initialzündung für den dynamischsten Wirtschaftsaufschwung Deutschlands seit der Wiedervereinigung. Besonders erfreulich ist, dass die deutsche Wirtschaft inzwischen so weit gesundet ist, dass die Arbeitslosigkeit nennenswert zurückgeht, die inländischen Ausrüstungsinvestitionen wachsen und der private Konsum anzieht. Auch 2011 ist mit einer Fortsetzung der erfreulichen Entwicklung zu rechnen, die jedoch ein wenig an Dynamik verlieren dürfte. Deutschland sollte seine Rolle als Wirtschaftslokomotive der Eurozone beibehalten. Mit schwindender Bedeutung der industriellen Basis der einzelnen Euroländer nehmen die Auftriebskräfte allerdings ab. Während Frankreich, die Niederlande und selbst Italien auch im nächsten Jahr auf dem Expansionspfad bleiben dürften, verschärft die schwache Wirtschaftsleistung die Krise in Griechenland, wo zum schwachen Wachstum hohe

Staatsschulden hinzukommen. Länder wie Irland und Portugal bleiben trotz besserer Rahmenbedingungen überaus anfällig.

Betrachtet man nur den Stand der Verschuldung, erscheint die Lage in den USA ebenfalls nicht unbedenklich. Auch in der Stärkung der binnenwirtschaftlichen Wachstumskräfte ist die immer noch größte Volkswirtschaft der Welt noch nicht wie gewünscht vorangekommen. Die Chancen stehen allerdings gut, dass die nochmals expansivere US-Geldpolitik in 2011 zu höheren Wachstumsraten führt. Ein gewisser begrenzter Anstieg der US-Inflationsrate wird dabei billigend in Kauf genommen. Er soll wie die gleichfalls angestrebten niedrigen Zinsen, ein zu Schwäche neigender US-Dollar und die von steigenden Aktienkursen ausgehenden Vermögenseffekte zu mehr Konsum und Investitionen führen. Damit soll einer Situation wie in Japan, das auch im nächsten Jahr von Stagnationstendenzen bei Preisen und Wachstum geprägt bleiben könnte, entgegengewirkt werden. Inflationäre Tendenzen sollten in 2011 in allen Industrieländern begrenzt bleiben. Die Emerging Markets, die das dynamische Wachstum auch mit höherem Inflationspotenzial bezahlen, sollten ihre Bemühen, diesem über die Erhöhung von Leitzinsen, die Verknappung von Zentralbankgeld und der einen oder anderen kleineren Aufwertung ihrer Währungen entgegenzuwirken, im nächsten Jahr ausbauen.

Renten wenig attraktiv

Auch wenn die Inflationsraten in den Industrieländern sehr nahe an der von den Notenbanken tolerierten Schwelle von 2% bleiben dürften, genügt dies, um die schmalen Erträge im extremen Niedrigzinsumfeld mehr oder weniger völlig aufzuzehren. Anleihen bleiben deshalb aufgrund einer realen Rendite nahe Null und hoher Rückschlagrisiken im erwarteten Fall steigender Zinsen eine unattraktive Anlageklasse.

Bei Staatsanleihen der Euroland-Peripherie liegen die Renditen zwar höher, die Aufschläge sind aber im günstigsten Fall eine Zitterprämie für enorme Kursschwankungen, die auch in 2011 hin und wieder auftreten dürften. Unwahrscheinlich erscheint der Ausfall eines Eurolandes, die Diskussion über die Beteiligung privater Investoren an einer nach 2012 fällig werdenden Restrukturierung von Schulden bleibt aber ein Damoklesschwert. Attraktiver stellen sich Anleihen aus Schwellenländern dar, die mit hohem Wachstum und geringem Schuldenstand wesentlich solider sind. Ebenfalls interessanter als Staatsanleihen, aber nicht mehr mit den hohen Renditeaufschlägen der Vergangenheit ausgestattet, sind Unternehmensanleihen. Hier sorgt die solide Gewinnerholung der Unternehmen für Fantasie bezüglich weiterer Rating-Upgrades und entsprechender Kurssteigerungen.

Aktien gewinnen Beauty-Contest

Die höheren Gewinne steigern aber auch die Fähigkeit der Unternehmen, ihre Dividenden nennenswert zu erhöhen. Das unterstreicht die hohe Attraktivität der internationalen Aktienmärkte. Aus Sicht eines konservativen Investors ist vor allem hervorzuheben, dass es mittlerweile eine ganze Reihe von Unternehmen gibt, deren Aktien eine höhere Dividendenrendite aufweisen als Anleihen desselben Unternehmens. Vor allem die Branchen Energie, Versorger und Telekommunikation fallen in dieser Hinsicht auf. Ein umsichtig agierender Investor wird sich aber nicht nur für aktuelle Dividendenrenditen interessieren, sondern dafür, wie nachhaltig diese gesichert sind. Die Unternehmensberichte zeigen, dass die überwiegende Anzahl der Unternehmen wieder auf einem soliden Gewinnpfad ist. In 2011 werden allerdings Gewinnzuwächse von 30% bis 50% und mehr, wie sie 2010 zu verzeichnen waren, nicht mehr fortzuschreiben sein. Diese kommen pro Börsenzyklus nur ein-

mal vor, wenn die in der Krise gesenkten Kosten auf die im Aufschwung anziehenden Umsätze treffen. Allerdings rechnen die meisten Analysten auch im nächsten Jahr mit Gewinnsteigerungen von rund 10%. Das eröffnet den Aktienmärkten weiteres Potenzial, dabei dürften sich die Emerging Markets im weiteren Zeitverlauf wieder an die Spitze setzen. Vor einer definitiven Anlageentscheidung stellt sich natürlich die Frage der Bewertung. Die von vielen angeführten deutlichen Kursgewinne der letzten beiden Börsenjahre spiegeln vor allem den eingangs geschilderten Scheitelpunkt auf der Kurve der globalen Wirtschaft wider, den sie vorweggenommen haben. Die Bewertungen – gemessen anhand der Kurs-Gewinn-Verhältnisse – liegen trotz der deutlichen Kursaufschläge nach wie vor sehr moderat und größtenteils deutlich unter ihren langjährigen Durchschnitten. In der relativen Betrachtung gegenüber den hoch bewerteten Staatsanleihen – anhand der Risikoprämie – ist die hohe Attraktivität von Aktien noch augenscheinlicher. Lediglich zum Höhepunkt der Finanz- und Wirtschaftskrise im Winter 2008/2009 waren Aktien relativ zu Anleihen betrachtet noch attraktiver. Investoren, die damals investierten, mussten allerdings bedeutend höhere konjunkturelle Risiken in Kauf nehmen als zum aktuellen Zeitpunkt, wo die Wirtschaft wieder mit soliden Fundamentaldaten glänzt.

Rohstoffe spiegeln konjunkturellen Aufwind

Die Reihe der geschilderten Argumente für Aktieninvestments gilt bis auf die Dividendenargumentation auch für Rohstoffe. Eine anziehende Weltkonjunktur mit Unternehmen, die ihre Produktion deutlich ausweiten, fragt auch mehr Rohstoffe nach. Industriemetalle sollten von ihren derzeitigen Hochs weiteres Potenzial aufweisen. Energierohstoffe sind noch um einiges von ihren „Vor-Lehman-Peaks“ entfernt. Zum massiven Energiehunger Chinas kommt in immer stärkerem Maße wieder zusätzliche Nachfrage aus den anziehenden Ökonomien der „alten Industrieländer“. Einige Agrargüter fallen durch niedrige Lagerbestände auf. Darüber hinaus waren beispielsweise die Getreideernten in 2010 witterungsbedingt unterhalb der langfristigen Durchschnitte. Nicht kleiner geworden sind allerdings die Weltbevölkerung und deren Nachfrage nach Nahrungsmitteln. Bei Ölpreisen auf dem derzeitigen Niveau oder darüber tritt auch wieder die energiegetriebene Nachfrage (Bioethanol aus Zucker und Getreide) in Konkurrenz zur Nahrungsmittelnachfrage und treibt die Preise. Bei Edelmetallen kommt schließlich zur industriellen Nachfrage, die vorwiegend Platin und Silber betrifft, eine gesteigerte Nachfrage seitens internationaler Finanzinvestoren hinzu. Gold spielt darüber hinaus im internationalen Notenbankgeschäft eine Rolle. Dabei sind frühere Ängste vor umfangreichen Goldverkäufen durch Notenbanken gewichen und die Einschätzung, dass gerade die Zentralbanken der Emerging Markets infolge des hohen Anlagedarfs ihrer Devisenüberschüsse netto als Käufer auftreten, dürfte auch im neuen Jahr Gültigkeit haben. Im Übrigen neigen Investoren weltweit dazu, vor dem Hintergrund der robusten Wirtschaftszahlen und des extremen Niedrigzinsumfeldes Rentenanlagen zu reduzieren, die Aktienquoten in ihren Portfolios zu erhöhen und als teilweise Absicherung gegenüber Risiken jeglicher Art parallel auch die Rohstoffanteile in ihrem Vermögen auszubauen.

Volatilität nutzen – Risiken begrenzen

Je nach Ursprungsland und Perspektive des einzelnen Investors spielen dabei Absicherungsgedanken gegen fallende Dollarnotierungen, steigende Inflationsrisiken oder zunehmende geopolitische Spannungen eine Rolle. Während die beiden erstgenannten eher begrenzt erscheinen, könnten Eventrisiken

auch 2011 für Volatilität an den Märkten sorgen. Sowohl neue Schuldenängste als auch zunehmende Rohstoffknappheit oder die internationale Politik könnten dabei zu erhöhten Schwankungen führen. Die Anzahl der Investoren, die Volatilitätschwankungen als zusätzliche Ertragsquelle oder zur teilweisen Absicherung nutzen, steigt stetig an. Denn eines ist gewiss: Die Zukunft bleibt auch in 2011 ungewiss – auch wenn die Lage der Weltwirtschaft wieder bedeutend solider und stabiler geworden ist als dies noch vor einem Jahr vorstellbar war.

*Frank Kamp, Deutsche Bank AG,
Leiter Philanthropical Wealth Advisory*

*Björn Jesch, Deutsche Bank AG,
Leiter Vermögensverwaltung Private Wealth Management*

Veranstaltungshinweise

5. Stiftungsrechtstag an der Ruhr-Universität Bochum

Thema: Stiftungen in ihrer Vielfalt
Referenten: Prof. Dr. Uwe von der Heiden, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr. Olaf Werner, Angelo Winkler, Christiane Wicht-Stieber, Prof. Dr. Kurt-Dieter Koschmieder, Dr. Markus Heuel
Termin: 4.2.2011
Veranstalter: Lehrstuhl für Deutsche Rechtsgeschichte, Bürgerliches Recht und Handelsrecht Prof. Dr. Karlheinz Muscheler
Ort: Veranstaltungszentrum der Ruhr-Universität Bochum, Saal 2a/b
Kontakt: Stiftung@rub.de; www.ruhr-uni-bochum.de/lm-muscheler

Professionelles Management von Ehrenamtlichen

Thema: Modul 1: Entwicklung und Wandel des Ehrenamts
Termin: 25.-26.2.2011
Thema: Module 2-7
Termin: 25.-26.3.2011; 6.-7.5.2011; 1.-2.7.2011; 16.-17.9.2011; 21.-22.10.2011
Veranstalter: Campus Weiterbildung Fachhochschule Würzburg-Schweinfurt
Ort: CPH – Caritas-Prickheimer-Haus, Nürnberg
Kontakt: campus.weiterbildung@fhws.de; www.hochschul-kooperation-ehrenamt.de

12. Gesprächskreis Stiftungsprivatrecht

Referenten: Angelo Winkler, Prof. Dr. Peter Rawert, Dr. Wilhelm-Albrecht Achilles, Dr. Florian Asche, Dr. Jörg Verstl, Prof. Dr. Johannes Zollner
Termin: 3.-4.3.2011
Veranstalter: Bundesverband Deutscher Stiftungen
Ort: Bucerius Law School, Hamburg
Kontakt: julia.theele@law-school.de; www.stiftungen.org

Deutscher Stiftungstag 2011

Termin: 11.-13.5.2011
Veranstalter: Bundesverband Deutscher Stiftungen
Ort: Stuttgart
Kontakt: www.stiftungen.org

DVEV-Stiftungstag 2011

Termin: 27.-28.5.2011
Thema: Grundlagen aktuelles Stiftungsrecht (u.a. Zustiftung, Treuhandstiftung) mit Bezügen zur Vermögensverwaltung, zum Fundraising und zur Testamentsvollstreckung
Veranstalter: Deutsche Vereinigung für Erbrecht und Vermögensnachfolge (DVEV)
Ort: Würzburg
Kontakt: bittler@dvev.de; www.dvev.de

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

Termin: 4.-5.11.2011
Veranstalter: Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen Prof. Dr. Birgit Weitemeyer
Ort: Bucerius Law School, Hamburg
Kontakt: julia.theele@law-school.de; www.hamburger-tage.org

Veranstaltungsberichte

3. Liechtensteinischer Stiftungsrechtstag am 26. Oktober 2010

Der Einladung von Prof. Dr. Francesco A. Schurr, Hochschule Liechtenstein, zum 3. Liechtensteinischen Stiftungsrechtstag sind auch dieses Jahr wieder viele Experten aus Liechtenstein, Österreich, Deutschland, der Schweiz und Italien gefolgt. Der Vormittag stand ganz im Zeichen eines Rückblicks auf die ersten 18 Monate des neuen liechtensteinischen Stiftungsrechts. Landrichter lic.iur. Uwe Öhri betrachtete zunächst differenziert die ersten gerichtlichen Entscheidungen unter dem neuen Regime. Der Leiter der Stiftungsaufsicht Dr. Bernd Hammermann berichtete aus den Erfahrungen der Registerbehörde und Prof. Dr. Martin Schauer (Universität Wien) arbeitete die ersten 18 Monate Stiftungsrecht dogmatisch auf. Der spannen- de Vormittag endete schließlich mit einer Podiumsdiskussion, an der neben den zuvor erwähnten Referenten auch Prof. Dr. Ulrich Torggler (Universität Innsbruck) und Mag. Prinz Michael von und zu Liechtenstein (Präsident des Verwaltungsrates des Industrie- und Finanzkontors) teilnahmen. Hierbei wurden insbesondere die Haftung der Stiftungsorgane, die Bestellung der Revisionsstelle, der Ausschluss bzw. die Reduktion der Auskunftsrechte der Begünstigten, die externe und interne Kontrolle bei Stiftungen sowie spezifische Fragen zur Vermögenskonsolidierung (Asset Protection) und Angreifbarkeit des Stiftungsvermögens ausführlich diskutiert. Für die Teilnehmenden bot sich dabei die Gelegenheit, Fragen und Anmerkungen zur Diskussion zu stellen.

Am Nachmittag referierten Prof. Dr. Stefan Geibel (Universität Heidelberg), Prof. Dr. Helmut Heiss (Universität Zürich), Prof. Dr. Francesco Schurr, Dr. Florian Marxer (Partner der Kanzlei Marxer & Partner) und Prof. Dr. Maurizio Lupoi (Universität Genua) über alternative Rechtsformen zur Stiftung. Dabei wurden die Lebensversicherung, der Trust, erbrechtliche Varianten sowie die Stiftungs-GmbH behandelt. Die Referenten gingen sowohl auf rechtsdogmatische Fragen als auch auf die praktische Verwendung dieser Rechtsformen als alternative Gestaltungsmodelle ein. Die abschließende Podiumsdiskussion, an der noch Dr. Helene Rebholz (Kanzlei Batliner & Gasser) sowie die Referierenden des Nachmittags beteiligt waren, befasste sich schließlich mit der sauberen dogmatischen Trennung der Stiftung vom Trust, der Eignung der Lebensversicherung für die Zwecke der Asset Protection, dem Vorbildcharakter des Treuhandrechtes von San Marino für Liechtenstein sowie der Anpassung bzw. Abschaffung des derzeitigen Pflichtteilsrechts.

Schurr, Inhaber des Lehrstuhls für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht, übernahm die Moderation der Podiumsdiskussionen sowie den Beitrag zum Trust und stellte während der Tagung stets die Interaktion zwischen Teilnehmenden und Referierenden sicher.

Alles in allem eine Tagung, die an Inhalten und Umfang nichts vermissen ließ und den Teilnehmenden in einer einmaligen Kombination aus Rückblick und Vorausschau mit Experten aus Wissenschaft und Praxis neue Horizonte öffnete und gleichzeitig das Wissen über die Stiftung auf den neuesten Stand brach-

te. Die Planung des 4. Liechtensteinischen Stiftungsrechtstags verspricht bereits jetzt schon ein ebenso spannendes Programm, deshalb empfiehlt es sich, den Termin für das nächste Jahr bereits zu notieren: Der 4. Liechtensteinische Stiftungsrechtstag findet am 25. Oktober 2011 statt.

*Martina Herberstein, Wissenschaftliche Mitarbeiterin,
Hochschule Liechtenstein*

Vermögensnachfolge und Stiftungen – Neue Entwicklungen im Erbrecht, Steuerrecht und Stiftungsrecht

Workshop des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School und der Deutschen Bank AG

Im Rahmen seiner Veranstaltungsreihe für die stiftungsrechtliche Praxis lud das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School gemeinsam mit der Deutschen Bank AG am 27. Oktober 2010 interessierte Vertreter von Stiftungen, Stiftungs- und Steuerberater, Vorstände und Vermögensverwalter zu einem Workshop nach Hamburg ein. Die Veranstaltung beleuchtete aus verschiedensten Blickwinkeln die Herausforderungen, vor denen Unternehmer bei der Übertragung eines Unternehmens auf die nächste Generation stehen, und ging der Frage nach, welche Möglichkeiten die Rechtsform der Stiftung für die Nachfolge bieten kann.

Nach Begrüßung der rund 130 Teilnehmer durch Prof. Dr. *Birgit Weitemeyer*, Leiterin des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Not-Profit-Organisationen, sowie *Arndt P. Funken*, Managing Director, Leiter des Bereichs Corporate & Philanthropical Wealth bei der Deutschen Bank, begann *Markus J. Rohn*, Strategische Kundenbetreuung, Private Wealth Management der Deutschen Bank, seinen Vortrag über „Rechtliche und steuerrechtliche Risiken der Vermögensnachfolge“. Dabei stellte er das Konzept des Gesamtvermögensmanagements in der Nachfolge vor, ausgerichtet an den originären persönlichen Motiven und Zielen des Vermögensinhabers und der Entscheidung zwischen Regelverschönerung und dem Optionsmodell im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Anhand von Beispielen veranschaulichte *Rohn* die Berechnung der Verwaltungsvermögensquote (auch im Konzern), die für den Anfall der Erbschaftsteuer in der Beratungspraxis ausschlaggebend ist.

In dem Vortrag „Die Familienstrategie – standfeste Zukunftsplanung in Unternehmerfamilien“ erörterte *Kirsten Baus*, Institut für Familienstrategie in Stuttgart, die typischen Konflikte innerhalb von Familienunternehmen, bedingt durch den Wachstum der Familie vom einzelnen Gründer über die nachfolgende Generation hin zu einer Familiendynastie. Als zentrale Herausforderung der Familienstrategie, die auf den US-Amerikaner *John Davis* zurückzuführen ist, sieht *Baus* die Vermeidung und Bewältigung von Konflikten beim Aufeinandertreffen von Familie und Unternehmen. Während für Familien regelmäßig Emotionalität, Solidarität und Gleichrangigkeit kennzeichnend sind, herrschen in Unternehmen die Vorstellung von Rationalität, der Leistungsgedanke und eine klare Hierarchie. Das daraus resultierende Konfliktpotential, insbesondere durch das Spannungsverhältnis zwischen den Unternehmensinteressen und den Einzelinteressen der Familienmitglieder, soll durch die Entwicklung einer „Family Governance“ unter Kontrolle gebracht werden. Mithilfe der Familienstrategie werden in der Familie stabilisierende Strukturen wie eine Familiencharta und ein Familientag geschaffen, die ein konstruktives Zusammenspiel

und Gleichgewicht von Familie, Gesellschaftern und Unternehmen auf der Basis gemeinsamer Werte und Ziele sichern. *Baus* sprach sich deutlich gegen eine „heimliche Testamentsverfassung bei Kerzenschein“ aus und betonte, wie wichtig ein offener Umgang und die frühzeitige Auseinandersetzung mit der Unternehmensnachfolge innerhalb der Familie sei.

Zahlreiche Nachfragen und Wortmeldungen verdeutlichten die Brisanz des Themas der Vermögensnachfolge in Familienunternehmen und die Bedeutung der Arbeit von Frau *Baus* am Institut für Familienstrategie.



Prof. Dr. *Anne Röthel*, Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Europäisches und Internationales Privatrecht, Bucerius Law School, bot den Zuhörern einen aktuellen Überblick zu dem Thema „Gestaltungsfreiheit im Erbrecht: Stand und Perspektiven“. Als Gutachterin des 68. Deutschen Juristentags berichtete sie über die neuesten Tendenzen in der Rechtsprechung, die Testierfreiheit einzugrenzen und damit die Möglichkeit, über die Zukunft von Familienvermögen zu verfügen, einzuschränken. Als Beispiel führte sie die Causa „Hohenzollern“ an, in der der BGH die im Testament von 1938 vorgesehene „ewige“ Testamentsvollstreckung für ungültig erklärte und auf einen Testamentsvollstrecker beschränkte, der innerhalb von 30 Jahren nach dem Erbfall ernannt werden könnte. Das Pflichtteilsrecht sei in der Rechtsprechung von BGH und BVerfG kontinuierlich gestärkt worden. Dagegen habe der BGH die Privilegierung von Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen abgelehnt, wie der Fall der Dresdner Frauenkirche gezeigt hat. Abschließend zeigte *Röthel* neue Herausforderungen an das Erbrecht durch den demographischen Wandel, wie die steigende Lebenserwartung sowie die Veränderung der Lebensformen von Familien, was sich unter dem Schlagwort „Patchwork-Familien“ zusammenfassen lasse. *Röthel* sprach sich für eine Stärkung der Testierfreiheit aus, um diese Herausforderungen zu meistern und brachte die Stiftung als geeignete Rechtsform für den Zusammenhalt von Familienvermögen ins Spiel. Zum anderen plädierte sie angesichts der längeren Lebenserwartung für eine Stärkung des Ehegattenerbrechts.

Die zentrale Frage, welche Möglichkeiten Stiftungen als Instrument der Vermögens- und Unternehmensnachfolge bieten können, beleuchtete Prof. Dr. *Peter Rawert*, Notariat Ballindamm, Hamburg. Einleitend nahm *Rawert* den Zuhörern die Illusion von der Stiftung als Allheilmittel für die Frage der Nachfolge von Unternehmern, denn eine Stiftung könne niemals einen kompetenten und starken Unternehmer ersetzen. Zwar könne eine Stiftung unter Umständen die Funktion der Vermögensperpetuierung übernehmen. Problematisch an der Rechtsform der Stiftung sei jedoch, dass das Vermögen der Stiftung

nach dem Willen des Stifters zu verwenden sei, und zwar auf „Ewigkeit“ über dessen Tod hinaus. Langfristig seien jedoch wirtschaftliche Zusammenhänge nicht planbar und vorhersehbar und so laufe eine Stiftung als Unternehmensnachfolgerin Gefahr, im freien Markt zu zerbrechen. In Anlehnung an die Ausführungen von *Baus* plädierte *Rawert* für mehr Vertrauen in die nachwachsende Generation und dafür, gemeinsam Ziele zu definieren. Sodann stellte er die verschiedenen Formen unternehmensverbundener Stiftungen vor: zunächst die Stiftungszweckunternehmen wie die Bucerius Law School, ferner Unternehmen, die für eine Stiftung als Quelle für gemeinnützige Zwecke zur Verfügung stehen und schließlich die unternehmensverbundene Selbstzweckstiftung, die nach allgemeiner Ansicht wegen ihrer reinen Perpetuierungsfunktion unzulässig sei. Seiner Empfehlung nach sei die Gründung einer Stiftung angesichts ihrer geringen Flexibilität zwar nicht die beste Lösung für Unternehmer, die sich um die Zukunft ihres Unternehmens sorgten, jedoch könne durch satzungsrechtliche Ermächtigungen zu Zweckänderungen mehr Spielraum für zukünftige Herausforderungen geschaffen werden. In der Diskussion gab der Referent seine Präferenz für eine unselbständige Stiftung preis, mit der man frei von den Beschränkungen der §§ 80 ff. BGB mit den Mitteln des Schuldrechts eine der rechtsfähigen Stiftung ähnliche Stabilität erreichen könne.

Einen fulminanten Abschluss des Nachmittags bot Prof. Dr. *Günter Faltin*, Inhaber des Lehrstuhls für Wirtschaftspädagogik und Entrepreneurship an der Freien Universität Berlin, unter dem Titel „Vom Entrepreneur zum Stifter und der Versuch sein >Ideen-Kind< als Ideengebilde zu erhalten“. Der Begründer der „Teekampagne“ berichtete in seinem lebendigen Vortrag von den Anfängen seiner Idee, Tee in großen Mengen nach Deutschland zu importieren und durch Einsparung von Zwischenhändlern zu einem niedrigen Preis an die Verbraucher abgeben zu können. Anfangs als „Spinner“ belächelt hielt *Faltin* trotz aller Kritik an seinem „Ideen-Kind“ fest und ist heute mit 400 Tonnen Tee pro Jahr weltweit der größte Einzelimporteur von Darjeeling-Tee. Als Entrepreneur versteht er einen Unternehmer, der kreativ und wagemutig an seiner Geschäftsidee festhält und diese stetig fortentwickelt. Das Erfolgsrezept für dieses neue Unternehmertum bildet sein Konzept von der Trennung der geistigen und der wirtschaftlichen Leitung des Unternehmens sowie der Ausgliederung sämtlicher Arbeitskomponenten wie Bürodienstleistungen, Logistik und Verwaltung an Spezialisten. Auf diese Weise habe der Entrepreneur genügend Zeit und Freiheit, den Markt zu beobachten und seine Ideen weiter zu entwickeln. Dieses „Gründen mit Komponenten“ ermögliche es, „Ideen-Kinder“ groß werden zu lassen, ohne sich bei der „Erziehung“ allzu sehr aufzureiben. Mit seiner Stiftung Entrepreneurship unterstützt *Faltin* kreative und verantwortungsbewusste Unternehmer und bietet potentiellen neuen „Ideen-Eltern“ illustre Vorbilder.

Dr. Christine Franzius und Esther Kindler

Bilanz und Ausblick – Wo steht die Bürgergesellschaft heute? – Bericht über die 10. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 5. und 6. November 2010

Nicht nur die Bucerius Law School, auch die vom dortigen Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen seit 2001 jährlich veranstalteten Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts feierten in diesem Jahr unter dem Generalthema „Bilanz und Ausblick – Wo steht die Bürgergesellschaft heute?“ ihr zehnjähriges Bestehen. Mehr als 220 Teilnehmer aus Praxis und Wissenschaft folgten anlässlich der Jubiläumsveranstaltung dem Ruf nach Hamburg und diskutierten am 5. und 6. November 2010 unter der wissenschaftlichen Leitung von Prof. Dr. *Birgit Weitemeyer* (Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Bucerius Law School, Hamburg) Fragen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts. Im Mittelpunkt stand dabei, wie auch schon in den vergangenen Jahren, stets der Dialog zwischen Wissenschaft, Praxis und Drittem Sektor selbst.

Den Auftakt zu den Hamburger Tagen bildete auch in diesem Jahr die „Hamburger Rede“, in der Prof. Dr. Dr. h.c. *Daniel Thürer*, LL.M. (Lehrstuhl für Völkerrecht, Europarecht, Öffentliches Recht und vergleichendes Verfassungsrecht, Universität Zürich) „Gedanken zur Republik – in Europa, den USA und weltweit“ vorstellte. Deutlich wurde dabei vor allem der Zusammenhang zwischen republikanischem Bewusstsein und bürgerschaftlichem Engagement, den *Thürer* eindrucksvoll am Beispiel der Verwurzelung *Barack Obamas* in der Chicagoer Bürgerbewegung und seiner Tätigkeit als Bürgerrechtsanwalt in Chicago erläuterte.

Das nachfolgende Tagungsprogramm war dann in drei große thematische Blöcke unterteilt: erstens „Brennpunkte des Landesstiftungsrechts“, zweitens „Vom Social Entrepreneur zum Dorfladen“ und drittens „Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht“.

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

1. Im Mittelpunkt des ersten Themenblocks stand das Landesstiftungsrecht. Drei Impulsreferate bereiteten hier den Boden für die anschließende Podiumsdiskussion mit den Stiftungsreferenten der Länder unter Leitung von Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*, Dipl.-Volksw. (Institut für Steuerrecht, Universität Bonn).

Harald Spiegel (Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Dr. Mohren & Partner, München) befasste sich unter der Überschrift „Rechnungslegung und Prüfungsumfang der Landesstiftungsbehörden“ mit den landesstiftungsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften. Diese dienten nur der Vorbereitung der Stiftungsaufsicht und seien keine allgemeinen Vorschriften externer Rechnungslegung. Letztere enthielten Bürgerliches Gesetzbuch und Handelsgesetzbuch. Aus diesem Nebeneinander zweier Rechnungslegungsregime resultierten Probleme, die nach Auffassung *Spiegels* durch die Einführung einer abgeleiteten Rechnungslegung entsprechend § 140 AO in den Landesstiftungsgesetzen gelöst werden könnten.

Dr. *Stephan Schauhoff* (Rechtsanwalt, Flick Gocke Schaumburg, Bonn) berichtete über den „Umgang der Stiftungsbehörden mit dem Stiftungsvermögen“. Er betonte unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, dass die Stiftungsaufsicht nur die Einhaltung der gesetzlichen Maßstäbe

Fortsetzung auf Seite IX

npOR

ZEITSCHRIFT
FÜR DAS RECHT
DER NON PROFIT
ORGANISATIONEN

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

Aufsätze

*Dr. Marcus Arndt**

Rechnungslegung durch Stiftungen und deren Prüfung durch die Stiftungsaufsicht**

I. Einleitung

Privatrechtliche Stiftungen unterliegen in Deutschland einer durch Landesrecht geregelten staatlichen Aufsicht. Dabei stehen den nach Landesrecht zuständigen Aufsichtsbehörden weitreichende Kontrollrechte zu. Die genauen Grenzen dieser Kontrollrechte werden von Stiftungen und Behörden nicht selten unterschiedlich beurteilt. Der folgende Artikel befasst sich nach einem Überblick über das Recht der Stiftungsaufsicht (hierzu unter II.) mit der Möglichkeit der Aufsichtsbehörden, die Rechnungslegung von Stiftungen durch Dritte überprüfen zu lassen (hierzu unter III.).

II. Die Stiftungsaufsicht

1. Rechtsgrundlagen der Stiftungsaufsicht

Das Bürgerliche Gesetzbuch setzt eine gewisse staatliche Stiftungsaufsicht als selbstverständlich voraus. Besonders deutlich wird dies an § 80 BGB, dessen Absatz 1 die Entstehung der rechtsfähigen Stiftung von der „...Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes...“ abhängig macht, oder an § 87 Abs. 1 BGB, wonach „...die zuständige Behörde...“ der Stiftung unter bestimmten Voraussetzungen eine andere Zweckbestimmung geben oder sie aufheben kann. Diese bundesgesetzlichen Vorgaben erfordern ein Vorhandensein von landesrechtlich geregelten staatlichen Behörden, denen jedenfalls bei der Entstehung, Zweckänderung und Aufhebung der Stiftung Einwirkungsmöglichkeiten zukommen.

Die entsprechenden landesrechtlichen Ausgestaltungen der Stiftungsaufsicht finden sich in den Stiftungsgesetzen der Länder. Diese Stiftungsgesetze enthalten zum einen Verfahrensregelungen zur Umsetzung der im BGB genannten behördlichen Aufgaben. So regelt § 2 des schleswig-holsteinischen Stiftungsgesetzes (SchlHolStiftG), dass die Anerkennung der Stiftung nach § 80 BGB vom Innenministerium im Benehmen mit dem

fachlich zuständigen Ministerium erteilt wird und dass die Anerkennung schriftlich zu erteilen ist. Die Gesetzgebungszuständigkeit der Länder für diese Verfahrensregelung ergibt sich aus Art. 84 Abs. 1 S. 1 GG. Danach regeln die Länder die Einrichtung der Behörden und das Verwaltungsverfahren, wenn die Länder die Bundesgesetze als eigene Angelegenheit ausführen. Neben diesen an die Vorschriften des BGB anknüpfenden Verfahrensregelungen enthalten die Stiftungsgesetze der Länder weitergehende Handlungsinstrumentarien, mit denen die zuständigen Behörden auf die laufende Tätigkeit der Stiftung einwirken können. So begründen die Stiftungsgesetze Informationsansprüche, Prüfungsrechte, Überwachungsrechte, Rechte zur Beanstandung, Rechte zur Aufhebung von Beschlüssen der Stiftungsorgane, Rechte zur Anordnung bestimmter Maßnahmen, zur Festsetzung von Zwangsgeldern oder zur Abberufung von Organmitgliedern und Bestellung von Nachfolgern. Hinzu kommen Anzeigepflichten und Genehmigungsvorbehalte, mit denen der Gesetzgeber die „Spontaneität“ der Handlungsfreiheit von Stiftungen in besonders überwachungsbedürftigen Fällen eingeschränkt hat. Die Gesetzgebungskompetenz für diese Aufsichtsmittel ergibt sich aus Art. 70 Abs. 1 GG, wonach den Ländern grundsätzlich das Recht der Gesetzgebung zukommt, soweit das Grundgesetz nicht dem Bund die Gesetzgebungskompetenz verleiht.

* Der Autor ist Fachanwalt für Verwaltungsrecht in der Kanzlei Weißleder & Ewer, Kiel.

** Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser am 5.3.2010 anlässlich des 11. Gesprächskreises Stiftungsprivatrecht des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen an der Bucerius Law School gehalten hat.

2. Rechtscharakter der Stiftungsaufsicht

Staatliche Aufsicht lässt sich nach unterschiedlichen Kriterien charakterisieren.¹ Nach dem Kontrollmaßstab ist zwischen Rechtsaufsicht und Fachaufsicht zu unterscheiden. Mit Rechtsaufsicht meint man die Aufsicht, bei der der Staat sich darauf beschränkt, die Grenzen des Rechts zu überwachen.² Im Rahmen der Fachaufsicht wirkt der Staat auch innerhalb der Grenzen des Rechts auf die Zweckmäßigkeit des Handelns der Person ein.³ Fachaufsicht ist in Fällen gerechtfertigt, in denen der Staat einer anderen Person staatliche Aufgaben übertragen hat.⁴ Rechtsaufsicht und damit die Beschränkung auf die Überwachung der Grenzen des Rechts ist hingegen insoweit geboten, wie der beaufsichtigten juristischen Person die Autonomie zusteht, ihre Angelegenheiten in eigener Verantwortung zu regeln.⁵

a) Stiftungsaufsicht als Rechtsaufsicht

Stiftungsrecht ist nach heute nicht mehr umstrittener Auffassung Rechtsaufsicht und keine Fachaufsicht.⁶ Das ergibt sich zum Teil aus den Landesstiftungsgesetzen: In § 8 Abs. 1 des schleswig-holsteinischen Stiftungsgesetzes (SchlHolStiftG) heißt es etwa, die zuständige Behörde übe die Aufsicht darüber aus, dass Rechtsvorschriften, das Stiftungsgeschäft und die Satzung beachtet werden. Unabhängig davon, dass die Stiftungsgesetze der Länder selbst die staatliche Aufsicht auf Fragen der Rechtmäßigkeit begrenzen und keine Einmischung in Fragen der Zweckmäßigkeit erlauben,⁷ ergibt sich dies bereits aus dem höherrangigen Verfassungsrecht. Die Beschränkung der Aufsicht auf eine Rechtmäßigkeitskontrolle ist Folge der erst 1973 höchstrichterlich⁸ festgestellten Grundrechtsfähigkeit von Stiftungen. Aus der Grundrechtsfähigkeit von Stiftungen folgt nicht nur der Schutz des Bestandes bzw. des Daseins von Stiftungen gegenüber dem Staat, sondern auch die Kompetenz zur autonomen Regelung eigener Angelegenheiten.⁹ Dieser Zusammenhang begrenzt die Aufsicht unabhängig von den ausdrücklichen landesgesetzlichen Regelungen auf eine reine Rechtsaufsicht.¹⁰ Rechtsaufsicht kann gleichwohl weitreichend sein, wenn es etwa darum geht, die Einhaltung solcher Rechtsvorschriften zu überwachen, deren Anwendung Prognosen und Einschätzungen erfordert. Das gilt zum Beispiel für gesetzliche Regelungen, mit denen die Stiftungen verpflichtet werden, das Stiftungsvermögen zu erhalten¹¹ und für den damit verbundenen Zwang zur „Wirtschaftlichkeit“ bzw. „Sparsamkeit“. ¹² Bei der Anwendung solcher Vorschriften überlagern sich Fragen der Rechtmäßigkeit und der Zweckmäßigkeit, so dass die Grenzen zwischen Rechtsaufsicht und Fachaufsicht verschwimmen können.

b) Gegenstand der Stiftungsaufsicht als Rechtsaufsicht

Darüber hinaus stellt sich die Frage, welches „Recht“ von der Stiftungsbehörde als Rechtsaufsicht auf seine Einhaltung hin zu überwachen ist. Denkbar wäre eine umfassende Rechtsaufsicht, die sich auf die Einhaltung sämtlicher Rechtsvorschriften erstreckt, gleich ob öffentlich-rechtlicher oder zivilrechtlicher Natur. Möglich erscheint auch eine Beschränkung der zu überwachenden Vorschriften auf das Stiftungsrecht. Die §§ 80 ff. BGB geben hierüber keinen Aufschluss, so dass allenfalls das Landesrecht den Umfang der Aufsicht näher bestimmen könnte. Die Mehrheit der Landesgesetze nennt als Gegenstand der Stiftungsaufsicht jedoch schlicht „die Gesetze“ bzw. „das Gesetz“. ¹³ Richtigerweise ist trotz dieses teils vagen, teils weiten Wortlautes in den Landesstiftungsgesetzen von einer Beschränkung der Rechtsaufsicht auf stiftungsrechtliche Vorschriften auszugehen. Stiftungsrechtliche Vorschriften in diesem Sinne sind die §§ 80 ff. BGB, die Vorschriften des je-

weiligen Landesstiftungsgesetzes sowie die Stiftungssatzung. Eine Überwachung sonstiger Rechtsvorschriften ist allenfalls zulässig, sofern diese Vorschriften mittelbar stiftungsrechtliche Fragen berühren. Führt die Verletzung sonstiger Rechtsvorschriften zu Gefahren für das Vermögen oder den Bestand der Stiftung, so kann dies von der Stiftungsaufsicht noch erfasst sein. Würde die Stiftungsaufsicht hingegen die Einhaltung allen sonstigen Rechts überwachen, verlöre die Stiftung große Teile ihrer Autonomie.¹⁴ Andererseits ist der Zweck der staatlichen Stiftungsaufsicht darauf gerichtet, die dauerhafte Zweckerfüllung der Stiftung zu gewährleisten, nicht aber die Stiftung insgesamt „rechtsgefügig“ zu machen. Hierfür besteht bei Stiftungen ebenso wenig ein öffentliches Interesse wie bei sonstigen Privatpersonen, die auch von keiner allgemeinen Rechtsaufsichtsbehörde überwacht werden.¹⁵ Die Beschränkung der Rechtsaufsicht auf stiftungsrechtliche Vorschriften resultiert aus der Grundrechtsfähigkeit und der damit gebotenen Zurückhaltung des Staates auf ein erforderliches und angemessenes Maß an Einmischung.¹⁶

3. Gebotensein von Stiftungsaufsicht?

Zu klären ist außerdem, ob die Existenz einer staatlichen Aufsicht über Stiftungen nur sinnvoll oder sogar geboten ist, ob der Gesetzgeber also verfassungsrechtlich gehindert wäre, die Vorschriften über die Stiftungsaufsicht zu streichen. Bedenken gegen einen Staat ohne Stiftungsaufsicht könnten sich aus Grundrechten des Stifters ergeben. Wenn die Grundrechte der Stiftung eine Beschränkung der Aufsicht gebieten, könnte ein etwaiges Grundrecht auf Stiftung eine Mindestgewährleistung mit sich bringen, aufgrund der der Staat sicherzustellen hat, dass sich der Stifterwille dauerhaft verwirklicht. Die Stiftung liefe ohne staatliche Aufsicht Gefahr, in Wahrnehmung ihrer eigenen Autonomie die Stiftervorgaben zu missinterpretieren,

1 Vgl. allgemein Kahl, Die Staatsaufsicht, Tübingen 2000; Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht II, 7. Aufl. 2010, § 85 Rn. 82.

2 Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 17. Aufl. 2008, § 23 Rn. 18 ff.; am Beispiel der Kommunalaufsicht Wolff/Bachof/Stober/Kluth (Fn. 1), § 96 Rn. 134 f.

3 Maurer (Fn. 2), § 23 Rn. 23; Wolff/Bachof/Stober/Kluth (Fn. 1), § 96 Rn. 159 ff.

4 Wolff/Bachof/Stober/Kluth (Fn. 1), § 85 Rn. 83 a.E.

5 Vgl. BVerfGE 6, 104 (118) zur Rechtsaufsicht als „Korrelat“ von Selbstverwaltungsautonomie.

6 Ellenberger, Palandt-BGB, 69. Aufl. 2010, Vorb. v. § 80 Rn. 14; BVerwG, Urt. v. 22.09.1972 – VII C 27.71 = BVerwGE 40, 347 = DVBl. 1973, 795; BGH, Urt. v. 22.1.1987 – III ZR 27/85 = DB 1987, 1528; zur älteren, teilw. a.A. etwa Toepeke, Staatsaufsicht über Stiftungen im deutschen und anglo-amerikanischen Recht, 1967, S. 23 ff., 74 f., 250 f.

7 Weitere Beispiele: § 5 Abs. 1 HambStiftG; § 6 Abs. 1 Hs. 1 NRWStiftG.

8 BVerwG, Urt. v. 22.09.1972 – VII C 27.71 = BVerwGE 40, 347 (348 f.).

9 Hof, in: Seifart/v. Camphausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 10 Rn. 3 f.

10 So auch Hof (Fn. 9), § 10 Rn. 73 m.w.N.

11 Vgl. etwa § 4 Abs. 2 SchlHolStiftG; § 4 Abs. 1, 3 HambStiftG.

12 So ausdrückl. § 14 Abs. 1 S. 1 Sachs-AnhStiftG; § 8 Abs. 1 S. 1 ThürStiftG; § 7 Abs. 1 BaWürttStiftG.

13 Art. 12 Abs. 1 S. 2 BayStiftG; § 8 Abs. 1 SchlHolStiftG; § 5 Abs. 1 HambStiftG; § 10 Abs. 1 NdsStiftG; § 4 Abs. 1 MeckVorPStiftG; § 18 Sachs-AnhStiftG; § 12 S. 2 ThürStiftG; § 11 BremStiftG; § 10 Abs. 1 SaarlStiftG; § 10 Abs. 1 HessStiftG; § 8 Abs. 1 BaWürttStiftG; § 6 Abs. 1 BrbgStiftG; Rheinland-Pfalz und Berlin haben keinen Prüfungsmaßstab normiert.

14 So auch Schwintek, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 2001, S. 219; Schlüter/Stolte, Stiftungsrecht, 2007, Kapitel 3 Rn. 4.

15 Hof (Fn. 9), § 10 Rn. 7 f.

16 So auch Hof (Fn. 9), § 4 Rn. 121.

zu überschreiten oder zu vernachlässigen.¹⁷ Vergleichbare Gefahren drohen zwar jeder juristischen Person. Im Unterschied zu anderen juristischen Personen fordert § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 BGB für Stiftungen aber nur ein Organ, den Vorstand, und somit kein internes Kontrollorgan. Zwar steht es dem Stifter frei, durch Stiftungssatzung oder Stiftungsgeschäft weitere (Kontroll-)Organe einzurichten. In einem solchen Fall kann sich aus dem Grundsatz der Subsidiarität auch eine Pflicht zur Zurückhaltung der Behörde ergeben.¹⁸ Oft genug ist ein entsprechendes Organ jedoch nicht vorgesehen. Um die Willenserfüllung des Stifters, insbesondere post mortem, dennoch sicher zu gewährleisten, ist eine staatliche Aufsicht als „Korrelat der stiftungstypischen Gefährdungslage“¹⁹ zweckmäßig.²⁰

Trotz dieses Schutzbedürfnisses ist eine staatliche Stiftungsaufsicht verfassungsrechtlich nicht geboten. Der Gesetzgeber ist von Verfassungs wegen nicht gehalten, dem Privatrechtsverkehr bestimmte Formen von juristischen Personen zur Verfügung zu stellen. Es stünde ihm frei, auf die Stiftung als Rechtsform gänzlich zu verzichten oder andere Rechtsformen zu kreieren. Weiterhin könnte der Gesetzgeber dem Rechtsverkehr die Stiftung als Rechtsform zur Verfügung stellen, jedoch auf eine staatliche Aufsicht hierüber verzichten. Er könnte es Sache des Stifters sein lassen, langfristig wirkende Vorkehrungen zu treffen, um den von ihm gewollten Stiftungszweck zu erfüllen. Wenn der Gesetzgeber gleichwohl eine Stiftungsaufsicht vorgesehen hat, so liegt dies an der Nützlichkeit von Stiftungen für das Gemeinwesen. Stiftungsaufsicht erhöht die Verlässlichkeit und Nachhaltigkeit der Stiftung und damit den Anreiz zu stiften.

III. Prüfungsrecht der Aufsichtsbehörde am Beispiel der Rechnungslegung

Im Folgenden wird die Pflicht der Stiftungen zur Vorlage des Jahresabschlusses²¹ näher betrachtet sowie die Frage, in welchem Umfang die Aufsichtsbehörde berechtigt ist, die Prüfung des Jahresabschlusses durch einen externen Dritten auf Kosten der Stiftung anzuordnen oder zu veranlassen.

1. Vorlage eines Jahresabschlusses

Die Mehrzahl der Stiftungsgesetze sieht vor, dass über die Verwaltung des Stiftungsvermögens durch die Führung ordnungsgemäßer Aufzeichnungen bzw. Bücher und durch die Erstellung eines Abschlusses Rechenschaft abzulegen ist. Der Abschluss hat in der Regel eine Jahresabrechnung, eine Vermögensübersicht und einen Bericht zur Erfüllung des Stiftungszweckes zu umfassen.²²

Lediglich Sachsen-Anhalt und Bremen haben in ihren Stiftungsgesetzen keine ausdrückliche gesetzliche Pflicht zur regelmäßigen Vorlage eines Jahresberichtes normiert. In diesen Gesetzen ist aber vorgesehen, dass die Behörde von sich aus nach ihrem (pflichtgemäßen) Ermessen Unterrichtungen oder die Duldung von Prüfungen verlangen kann.²³

Allen diesen landesrechtlichen Regelungen ist der Zweck gemein, der Aufsichtsbehörde die Beurteilung zu ermöglichen, ob der Vorstand seiner Pflicht zur Erhaltung des Stiftungsvermögens genügt hat und die Erträge dem Stiftungszweck entsprechend verwendet wurden.²⁴

2. Anordnung einer Prüfung durch Dritte

Die Prüfung der Jahresabschlüsse kann für Aufsichtsbehörden aufwendig sein. Die Art der Darstellung eines Jahresabschlusses kann von Stiftung zu Stiftung variieren, so dass die Behörde ihre Prüfung nur schwer standardisieren kann. Je nach Art der Vermögensverwaltung können unterschiedli-

che Spezialkenntnisse der Mitarbeiter in den Aufsichtsbehörden erforderlich sein, um die Bewertung des Vermögens und die Wahrung seines Bestandes nachzuvollziehen. Auch Menge und Umfang von zu prüfenden Jahresabschlüssen können Aufsichtsbehörden überfordern,²⁵ wenn ihnen in quantitativer Hinsicht nicht ausreichend Personal zur Verfügung steht. Das kann eine Neigung der Behörden fördern, auf Kosten der Stiftung sachverständige Dritte mit der Prüfung zu beauftragen oder eine solche Beauftragung durch die Stiftung anzuordnen. Es stellt sich deshalb die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Stiftungsaufsicht ein solches Vorgehen gestattet ist.

a) Rechtsgrundlagen für die Einbeziehung Dritter in die Prüfung von Jahresabschlüssen

Nahezu alle Landesgesetzgeber haben in ihren Stiftungsgesetzen vorgesehen, dass die Aufsichtsbehörde berechtigt sein soll, externe Einrichtungen²⁶ mit der Prüfung der Stiftung unmittelbar selbst zu beauftragen bzw. der Stiftung aufzugeben, einen Prüfauftrag zu erteilen.²⁷ Die externe Prüfung soll dabei regelmäßig auch die Einhaltung des Stifterwillens bzw. die satzungsgemäße Verwendung der Erträge untersuchen.²⁸ In einigen Ländern existiert keine ausdrückliche Ermächtigung, gerade den Jahresabschluss durch Dritte prüfen zu lassen.²⁹ Hier dient als Rechtsgrundlage für entsprechende Anordnungen die in allen Stiftungsgesetzen enthaltene allgemeine, d.h. nicht nur auf den Jahresabschluss bezogene Ermächtigung zur Prü-

17 Hof (Fn. 9), § 10 Rn. 5; vgl. auch BGH, Urt. v. 22.01.1987 – III ZR 28 = BGHZ 99, 344.

18 Hof (Fn. 9), § 10 Rn. 48. Ein Ruhen der Aufsicht bei nach Ansicht der Stiftungsbehörde ausreichenden internen Kontrollorganen schreibt § 8 Abs. 2 S. 2 BaWürttStiftG sogar ausdrücklich vor.

19 Hof (Fn. 9), § 10 Rn. 53.

20 So auch Schwintek (Fn. 14), S. 214.

21 Exemplarisch: § 5 Abs. 2 S. 1 HambStiftG; § 11 Abs. 3 NdsStiftG; § 7 Abs. 1 S. 1 NRWStiftG; § 10 Abs. 1 S. 1 SchlHolStiftG.

22 Daraus, dass einige Landesgesetzgeber die Stiftungen ausdrücklich verpflichten, nach den „Grundsätzen ordnungsmäßiger Geschäftsführung“ Bücher zu führen (Bayern, Hamburg) und/oder Rechnung zu legen (Baden-Württemberg, Sachsen, Hessen, Schleswig-Holstein) oder eine „ordnungsgemäße Jahresrechnung“ einzureichen bzw. diese „Ordnungsmäßigkeit“ ausdrücklich Prüfungsgegenstand ist, werden unterschiedlich weite Schlussfolgerungen für Form und Inhalt der Rechnungslegung gezogen, vgl. hierzu näher Orth, in: Seifart/v. Camphausen (Hrsg.) (Fn. 9), § 37 Rn. 26 ff. Insgesamt unterscheiden sich die Regelungen aber nicht im grundsätzlichen Inhalt.

23 § 12 Abs. 3 ThürStiftG; § 19 Abs. 1 Sachs-AnhStiftG; § 12 Abs. 1 BremStiftG.

24 Vgl. etwa: § 10 Abs. 3 SchlHolStiftG. Siehe auch: Hof (Fn. 9), § 10 Rn. 152.

25 So auch die Begr. z. RegE eines Gesetzes zur Änderung des Bayerischen Stiftungsgesetzes, LT-Drucks. 13/2616 v. 18.9.1995, S. 1 unter I.).

26 Bsp.: § 5 Abs. 2 HambStiftG: „...Prüfungsbericht eines öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers, eines vereidigten Buchprüfers, eines Prüfungsverbandes oder einer fachlich geeigneten Behörde...“.

27 Exemplarisch: § 9 Abs. 3 BaWürttStiftG; § 11 Abs. 4 NdsStiftG; § 10 Abs. 1 S. 2 SchlHolStiftG; § 6 Abs. 1 HambStiftG; Art. 16 Abs. 4 S. 1 BayStiftG; § 8 Abs. 2 S. 2 BerlStiftG.

28 Exemplarisch: § 12 Abs. 2 S. 2 HessStiftG; § 11 Abs. 4 NdsStiftG; § 7 Abs. 1 S. 2 NRWStiftG; wohl auch § 10 Abs. 1 S. 1 SchlHolStiftG. Nicht ausdrücklich z.B. Hamburg und Rheinland-Pfalz.

29 So in Brandenburg, Bremen und Mecklenburg-Vorpommern, wohl auch in Hamburg.

fung der Stiftungen.³⁰ In Bezug auf die Jahresabschlussprüfung durch Dritte unterscheiden sich die landesgesetzlichen Regelungen zumindest prima facie sowohl auf der Tatbestands- als auch auf der Rechtsfolgenreiseite.

aa) Tatbestandsseite

Auf der Tatbestandsseite lassen sich die jeweiligen Ermächtigungsgrundlagen für die Anordnung externer Prüfungen in zwei verschiedene Gruppen unterscheiden. Die eine Gruppe von Ermächtigungsgrundlagen enthält auf der Tatbestandsseite keine einschränkenden Voraussetzungen.³¹ Eine zweite Gruppe von Ermächtigungsgrundlagen enthält auf der Tatbestandsseite einschränkende Voraussetzungen. Hamburg und Mecklenburg-Vorpommern erlauben die Anordnung einer Prüfung durch Dritte nur, „soweit es zur ordnungsgemäßen Aufsicht erforderlich ist“.³² Das Saarland und Bremen machen eine entsprechende Anordnung vom „Vorliegen eines wichtigen Grundes“ abhängig.³³ Nordrhein-Westfalen erfordert in § 7 Abs. 3 NRWStiftG „Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen gesetzliche Bestimmungen oder die Satzung“ und Rheinland-Pfalz – fast wortgleich – in § 9 Abs. 3 RhPfStiftG „Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen dieses Gesetz oder die Satzung“.

Diese verschiedenartige Ausgestaltung der Tatbestandsseite muss nicht schon bedeuten, dass die Anordnung zur externen Prüfung des Jahresabschlusses in den einzelnen Ländern auch im Ergebnis an unterschiedlich hohe materielle Anforderungen geknüpft ist. Fehlende Anforderungen auf der Tatbestandsseite können durch Einschränkungen auf der Rechtsfolgenreiseite der Ermächtigungsnorm kompensiert werden.

bb) Rechtsfolgenreiseite

Auf der Rechtsfolgenreiseite weisen die Ermächtigungsnormen der Landesstiftungsgesetze Unterschiede hinsichtlich des genauen Inhalts der Ermächtigung auf (hierzu unter (1)), während sämtliche Vorschriften gleichermaßen das Gebrauchmachen von der Norm in das Ermessen der Stiftungsbehörde stellen (hierzu unter (2)).

(1) Inhalt der Ermächtigung

Inhaltlich enthalten die Stiftungsgesetze auf der Rechtsfolgenreiseite je nach Bundesland in unterschiedlichen Kombinationen

- unterschiedliche Bestimmungen zum Gegenstand der Prüfungsanordnung, mit denen entweder ausdrücklich Prüfungen speziell des Jahresabschlusses³⁴ erlaubt werden oder in denen – etwas allgemeiner – zur Prüfung „der Verwaltung“³⁵, „der Geschäfts- und Kassenführung“³⁶ oder „der Stiftung“ als solcher³⁷ ermächtigt wird,
- unterschiedliche Bestimmungen zur Kostentragung, mit denen entweder ausdrücklich eine Kostentragungspflicht der Stiftung vorgesehen wird³⁸ oder die Frage der Kostentragung ohne ausdrückliche Regelung bleibt³⁹ und
- Bestimmungen zu den Parteien des zivilrechtlichen Prüfungsauftragsverhältnisses, die – ggf. je nach Auslegung des genauen Wortlauts des betreffenden Landesstiftungsgesetzes – dazu führen können,
 - dass entweder die Stiftung den Prüfungsauftrag im eigenen Namen erteilen muss und damit Vertragspartner des externen Prüfers wird,⁴⁰
 - dass die Aufsichtsbehörde den Prüfungsauftrag im Namen der Stiftung abzugeben berechtigt ist, mit der Folge, dass erneut die Stiftung Vertragspartner wird⁴¹

oder

- dass die Aufsichtsbehörde den Auftrag zur Prüfung der Stiftung in eigenem Namen erteilt und somit selbst Vertragspartner des externen Prüfers wird,⁴² mit der Folge, dass allenfalls ein Kostenerstattungsanspruch der Behörde gegen die Stiftung in Betracht kommen kann, sofern das Landesrecht hierfür eine Grundlage gibt.

(2) Ermessen

Einheitlich ausgestaltet sind die Vorschriften in den Ländern insoweit, als dass sie das Gebrauchmachen von der Ermächtigung jeweils in das Ermessen der Behörde stellen. Die Behörde hat ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten (vgl. § 40 VwVfG). Einzuhaltende gesetzliche Grenze ist dabei in allen Bundesländern gleichermaßen der sich aus dem Rechtsstaatsprinzip ableitende Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.⁴³ Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gebietet, dass die Behörde belastende Maßnahmen nur dann ergreifen darf, wenn die Maßnahmen – erstens – geeignet sind, das angestrebte Ziel zu erreichen, wenn sie – zweitens – erforderlich sind, es also kein milderes und im Wesentlichen gleich geeignetes Mittel gibt und – drittens – wenn sie angemessen sind. Angemessen sind Maßnahmen nur dann, wenn kein Missverhältnis besteht zwischen der Beeinträchtigung des Einzelnen einerseits und dem öffentlichen Interesse an der Maßnahme andererseits.

Die in allen Ländern gleichermaßen bestehende Notwendigkeit, bei der Ermessensausübung den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu wahren, führt im Ergebnis zu einer Nivellierung der oben geschilderten Unterschiede auf der Tatbestandsseite der jeweiligen Ermächtigungsnormen. Wenn in Mecklenburg-Vorpommern gem. § 5 MeckVorPStiftG und in Hamburg gem. § 6 Abs. 1 HambStiftG auf der Tatbestandsseite gefordert wird, dass die Maßnahme „zur ordnungsgemäßen Aufsicht erforder-

30 Vgl. auch: Orth (Fn. 22), § 37 Rn. 293.

31 § 9 Abs. 3 BaWürttStiftG; Art. 16 Abs. 4 S. 1 BayStiftG; § 8 Abs. 2 S. 2 BerlStiftG; § 7 Abs. 2 S. 3 BrbgStiftG; § 12 Abs. 4 HessStiftG, einschränkend aber Abs. 1 der Vorschrift; § 11 Abs. 4 NdsStiftG; § 10 Abs. 1 S. 2 SchlHolStiftG; § 19 Abs. 1 Sachs-AnhStiftG; § 6 Abs. 3 S. 1 SächsStiftG.

32 § 5 MeckVorPStiftG bzw. § 6 Abs. 1 HambStiftG.

33 § 11 Abs. 4 SaarStiftG bzw. § 12 Abs. 1 S. 1 BremStiftG.

34 Vgl. etwa § 6 Abs. 3 S. 1 SächsStiftG; § 10 Abs. 2 S. 2 SchlHolStiftG.

35 So z.B. § 5 MeckVorPStiftG.

36 So z.B. Art. 12 Abs. 3 S. 2 BayStiftG; § 19 Abs. 1 S. 2 Sachs-AnhStiftG; § 12 Abs. 2 S. 2 ThürStiftG.

37 § 8 Abs. 2 S. 2 BerlStiftG.

38 § 9 Abs. 3 BaWürttStiftG; Art. 16 Abs. 4 S. 1 BayStiftG; § 7 Abs. 2 S. 3 BrbgStiftG; § 12 Abs. 1 S. 2 BremStiftG; § 12 Abs. 4 S. 1 HessStiftG; § 6 Abs. 1 HambStiftG; § 5 MeckVorPStiftG; § 11 Abs. 4 S. 2 NdsStiftG; § 7 Abs. 3 NRWStiftG; § 9 Abs. 3 RhPfStiftG; § 11 Abs. 4 SaarStiftG; § 6 Abs. 3 S. 1 SächsStiftG; § 19 Abs. 1 S. 2 Sachs-AnhStiftG; § 10 Abs. 2 S. 2 SchlHolStiftG.

39 § 8 Abs. 2 BerlStiftG; § 12 Abs. 3 S. 3 ThürStiftG.

40 Art. 16 Abs. 4 S. 1 BayStiftG.

41 So etwa ausdrücklich § 5 MeckVorPStiftG: „im Namen ...der Stiftung“; ebenso für § 12 Abs. 1 HessStiftG obwohl ohne ausdrückliche Klarstellung im Gesetz: OLG Frankfurt am Main, Ur. v. 11.8.2005 – 3 U 2019/04 = Zst 2006, 81.

42 So wohl die Rechtslage in Schleswig-Holstein, wie § 8 Abs. 2 S. 2 SchlHolStiftG deutlich macht („...die von ihr beauftragten Sachverständigen...“).

43 Vgl. Wolff/Bachof/Stober/Kluth (Fn. 1), § 96 Rn. 132, zur Beschränkung des rechtsaufsichtlichen Ermessens durch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz am Beispiel der Kommunalaufsicht.

lich ist“, dann führt in allen anderen Bundesländern spätestens der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bei der Ausübung des Ermessens auf der Rechtsfolgenseite dazu, dass nur „erforderliche“ Maßnahmen ergriffen werden. Wenn das Saarland und Bremen entsprechende Anordnungen vom „Vorliegen eines wichtigen Grundes“ abhängig machen,⁴⁴ dann kann das Vorliegen eines wichtigen Grundes als unbestimmtes Tatbestandsmerkmal nur im Wege der Auslegung durch Abwägung ermittelt werden. Dies ist im Ergebnis keine andere Abwägung als sie in allen anderen Bundesländern auf der Rechtsfolgenseite spätestens bei der Ausübung des Ermessens im Rahmen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes stattzufinden hat, und zwar bei der Prüfung der Angemessenheit der Maßnahme die Abwägung zwischen der Beeinträchtigung des Einzelnen einerseits mit dem öffentlichen Interesse andererseits. Nordrhein-Westfalen erfordert auf der Tatbestandsseite in § 7 Abs. 3 NRWStiftG „Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen gesetzliche Bestimmungen oder die Satzung“ und Rheinland-Pfalz – fast wortgleich – in § 9 Abs. 3 RHPfStiftG „Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen dieses Gesetz oder die Satzung“. Aufgrund der Notwendigkeit, das Ermessen dem Zweck der Norm entsprechend auszuüben (vgl. § 40 VwVfG), werden diese Anforderungen in allen anderen Bundesländern spätestens auf der Rechtsfolgenseite ebenso zum Tragen kommen. Bei der Berücksichtigung des Zwecks der jeweiligen Ermächtigungsnorm muss der Charakter der Stiftungsaufsicht als Rechtsaufsicht bedacht werden. Das erfordert in allen Bundesländern gleichermaßen, dass die Anordnung einer Prüfung des Jahresabschlusses stets nur dann in Betracht kommen kann, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass ein von der Stiftung vorgelegter (ungeprüfter) Jahresabschluss fehlerhaft sein könnte oder sonst gesetzlichen Anforderungen nicht entspricht. Das gilt jedenfalls dann, wenn die Prüfung des Jahresabschlusses auf Kosten der Stiftung veranlasst werden soll, wie noch näher auszuführen ist.⁴⁵

b) Anforderungen an stiftungsaufsichtliche Anordnungen zur Prüfung von Jahresabschlüssen durch Dritte

Weiter ist zu klären, welche Anforderungen vor dem Hintergrund der oben unter 1. genannten Rechtsgrundlagen erfüllt sein müssen, damit die Stiftungsbehörde befugt ist, den Jahresabschluss einer Stiftung durch Dritte prüfen zu lassen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen einer im Auftrage und auf Kosten der Stiftungsbehörde stattfindenden Prüfung (hierzu unter aa)) und einer durch die Stiftungsbehörde veranlassten Prüfung auf Kosten der Stiftung (hierzu unter bb)).

aa) Prüfung durch Dritte auf Kosten der Behörde

Zunächst ist klarzustellen, dass die Stiftungsbehörde nach allen Landesstiftungsgesetzen grundsätzlich dazu berechtigt ist, in eigenem Namen und auf eigene Kosten einen Dritten damit zu beauftragen, den Jahresabschluss einer Stiftung zu prüfen, ohne dass hieran hohe Anforderungen zu stellen wären. Dritte als Verwaltungshelfer einzuschalten steht der Behörde grundsätzlich frei. Das gilt jedenfalls für die Einschaltung sogenannter unselbständiger Verwaltungshelfer, die wie ein Werkzeug oder ein verlängerter Arm der Verwaltung tätig werden.⁴⁶ Es ist anerkannt, dass insoweit nur der Gesetzesvorrang, nicht aber der Gesetzesvorbehalt gilt.⁴⁷ So kann die öffentliche Verwaltung wahlweise entweder die ihr obliegenden öffentlichen Aufgaben mit eigenen Mitarbeitern erfüllen oder stattdessen Know-how und personelle Kapazitäten extern einkaufen. Nicht anders liegt der Fall, wenn die Stiftungsbehörde mit der Prüfung von Jahresabschlüssen einen externen Dritten beauftragt. Die Voraussetzungen hierfür sind keine anderen als diejenigen,

die erfüllt sein müssen, damit die Behörde selbst, d.h. ohne Einschaltung Dritter, zu prüfen berechtigt ist. Eine solche Prüfung wird durch sämtliche Landesstiftungsgesetze ermöglicht, ohne dass hieran einschränkende Voraussetzungen geknüpft wären. Das gilt auch in Ländern, in denen die Stiftungsaufsicht pauschal zur Prüfung „der Verwaltung“,⁴⁸ „der Geschäfts- und Kassenführung“⁴⁹ oder „der Stiftung“ als solcher⁵⁰ ermächtigt wird, denn diese Prüfungsermächtigungen schließen das Recht ein, den Jahresabschluss zu prüfen. Die Prüfung des Jahresabschlusses durch die Behörde steht dabei allenfalls unter dem Vorbehalt einer ordnungsgemäßen Ermessensbetätigung und der Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. Auch wenn die Prüfung durch die Behörde wegen der damit verbundenen Offenlegungs- und Duldungspflichten der Stiftung einen Eingriff in deren Grundrechte darstellt,⁵¹ ist die damit verbundene Belastung der Stiftung nur gering. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wird einer solchen Prüfung deshalb regelmäßig nicht im Wege stehen. In anderen Ländern hat der Gesetzgeber die Prüfung des Jahresabschlusses nicht einmal in das Ermessen der Stiftungsbehörde gestellt, sondern sogar eine Pflicht der Stiftung zur Vorlage des Jahresabschlusses zum Zwecke der Prüfung durch die Behörde unmittelbar in das Gesetz aufgenommen.⁵² Ob die Behörde den ihr vorgelegten Jahresabschluss sodann mit eigenem Personal prüft oder (intern) einen Dritten mit der Prüfung beauftragt, ist ihr frei gestellt.

bb) Prüfung durch Dritte auf Kosten der Stiftung

Anders beurteilt sich die Frage, ob die Behörde berechtigt ist, die Prüfung des Jahresabschlusses auf Kosten der Stiftung zu veranlassen. Zu einer Prüfung auf Kosten der Stiftung kann es auf drei verschiedene Weisen kommen. Die Stiftungsbehörde könnte

- der Stiftung aufgeben, einen Prüfauftrag in eigenem Namen zu erteilen, so dass der zivilrechtliche Vergütungsanspruch des externen Prüfers gegenüber der Stiftung zu Stande kommt,
 - selbst einen Prüfungsauftrag erteilen, jedoch nicht in eigenem Namen, sondern im Namen der Stiftung, so dass der zivilrechtliche Vergütungsanspruch des Prüfers erneut gegenüber der Stiftung entsteht
- oder
- selbst einen Prüfungsauftrag in eigenem Namen erteilen und gegenüber der Stiftung einen Kostenerstattungsanspruch in Höhe der Prüfungskosten geltend machen oder festsetzen.

44 § 11 Abs. 4 SaarlStiftG bzw. § 12 Abs. 1 S. 1 BremStiftG.

45 Zur Zulässigkeit der Prüfung auf Kosten der Stiftung siehe näher unten unter bb.

46 Zu den Erscheinungsformen der Verwaltungshelferschaft siehe Wolff/Bachof/Stober/Kluth (Fn. 1), § 91 Rn. 1.

47 Peine, Grenzen der Privatisierung – Verwaltungsrechtliche Aspekte, DÖV 1997, 353, 357; König, Kodifizierung von Leitlinien der Verwaltungsmodernisierung, VerwArch 2005, 44, 60; Ehlers, Die Erledigung von Gemeindeaufgaben durch Verwaltungshelfer, Köln/Berlin/Bonn/München 1997, S. 30; Wolff/Bachof/Stober/Kluth (Fn. 1), § 91 Rn. 31.

48 So z.B. § 5 MeckVorPStiftG.

49 So z.B. Art. 12 Abs. 3 S. 2 BayStiftG; § 19 Abs. 1 S. 2 Sachs-AnhStiftG; § 12 Abs. 3 S. 2 ThürStiftG.

50 § 8 Abs. 2 S. 2 BerlStiftG.

51 Schwintek (Fn. 14), S. 247 m.w.N.

52 Z.B. § 9 Abs. 2 Nr. 3 BaWürttStiftG; Art. 16 Abs. 1 S. 4 BayStiftG; § 8 Abs. 1 Nr. 2 BerlStiftG; § 5 Abs. 2 HambStiftG; § 6 Abs. 2 SächsStiftG; § 10 SchlHolStiftG.

Auf welchem der vorgenannten Wege die Stiftungsaufsicht die Kosten der Prüfung auf die Stiftung ggf. abzuwälzen berechtigt ist, ist jeweils landesrechtlich zu beurteilen⁵³ und soll hier nicht behandelt werden. Die folgende Darstellung bleibt beschränkt auf die Frage, welche Anforderungen an eine von der Stiftungsaufsicht auf Kosten der Stiftung veranlasste Jahresabschlussprüfung zu stellen sind, gleichgültig auf welchem der oben genannten drei Wege die Stiftung mit den Kosten belastet wird.

(1) Länder mit ausdrücklicher Kostenregelung

Ausdrückliche gesetzliche Kostenlastregelungen im Zusammenhang mit aufsichtsbehördlich angeordneten Prüfungen der Jahresabschlüsse von Stiftungen finden sich in allen Stiftungsgesetzen⁵⁴ mit Ausnahme der Stiftungsgesetze in Bayern, Berlin und Thüringen. In den Ländern mit ausdrücklicher Kostenregelung darf die Stiftungsbehörde eine Prüfung der Stiftung auf deren Kosten unter den sich jeweils aus dem Gesetz ergebenden Voraussetzungen anordnen. Es wurde oben bereits klargestellt, dass sich diese Voraussetzungen auf ein im Ergebnis einheitliches Anforderungsprofil zurückführen lassen. Auch wenn einige der landesrechtlichen Regelungen unterschiedliche Einschränkungen bereits auf der Tatbestandsseite der Ermächtigungsnormen enthalten, lassen sich alle Anforderungen jedenfalls auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bzw. das Erfordernis zurückführen, von der Ermächtigungsnorm nur zweckentsprechend Gebrauch zu machen.

Eine Prüfung des Jahresabschlusses auf Kosten der Stiftung ist in sämtlichen Ländern unzulässig, wenn sie nur dazu dienen soll, der Stiftungsbehörde die Arbeit zu erleichtern. Allein die fachliche oder zeitliche Überforderung der Stiftungsbehörde rechtfertigt keine externe Prüfung auf Kosten der Stiftung. Es steht der Stiftungsbehörde aber frei, sich im Falle ihrer Überforderung auf eigene Kosten externen Sachverstand oder externe Prüfungskapazitäten zu beschaffen.⁵⁵ Hingegen darf es nicht zu Lasten der Stiftung gehen, wenn die Behörde personell oder fachlich nicht ausreichend ausgestattet ist, um die ihr vom Gesetzgeber zugewiesenen öffentlichen Aufgaben zu erfüllen. Eine gleichwohl nur zur Arbeitserleichterung der Behörde erfolgende externe Prüfung zu Lasten der Stiftung würde sich als Ermessensfehlgebrauch darstellen, weil die Behörde von der Kostenregelung im jeweiligen Landesstiftungsgesetz in einer mit dem Zweck der Regelung nicht vereinbaren Art und Weise Gebrauch machen würde. Es entspricht nicht dem Zweck der Kostenregelungen, den Behörden Personaleinsparungen oder Einsparungen bei Fortbildungskosten zu Lasten der Stiftungen zu ermöglichen. Das gilt auch, angesichts mancher Begründung in Gesetzesentwürfen, in denen als Motiv für die Hinzuziehung externer Prüfer teils die Entlastung der Stiftungsaufsichtsbehörden erwähnt wird.⁵⁶ So verstandene Kostenregelungen wären verfassungsrechtlich nicht tragfähig. Der Gesetzgeber würde unverhältnismäßig in die Grundrechte der Stiftung eingreifen, wenn er zunächst eine verfassungsrechtlich nicht zwingend gebotene, sondern überwiegend aus Gemeinwohlzwecken veranlasste,⁵⁷ die Stiftungen überwachende Aufsicht installieren und sodann den hiermit verbundenen Aufwand auf die Stiftungen abwälzen würde. Das Gemeinwohlinteresse an der Stiftungsaufsicht erfordert es, dass die mit der Stiftungsaufsicht verbundenen Kosten auch aus von der Allgemeinheit aufgebrachten Haushaltsmitteln, also aus Steuermitteln, getragen und nicht in Sonderlasten der Stiftungen umgewandelt werden.

Der Zweck der Kostenregelungen in den Landesstiftungsgesetzen muss vielmehr verfassungskonform dahingehend verstanden werden, dass mit ihnen nur dann Lasten von der

Behörde fern gehalten werden sollen, wenn die betreffende Stiftung hierzu pflichtwidrig Anlass gegeben hat. Das wäre etwa der Fall, wenn der Behörde Unterlagen zur Prüfung vorgelegt werden, die objektiv nicht prüffähig sind, nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Geschäftsführung entsprechen oder sonst objektiv begründete Zweifel an ihrer Richtigkeit oder Vollständigkeit erregen. Stiftungen, die durch ihr pflichtwidriges Verhalten die Prüfung des Jahresabschlusses unzumutbar erschweren und auf diese Weise für zusätzlichen Aufwand sorgen, müssen in angemessener Weise zu den hierdurch entstehenden Kosten herangezogen werden können. Dabei ist aus Gründen der Verhältnismäßigkeit nicht schon jeder bei der Vorlage von Unterlagen auftretende Mangel ausreichender Anlass, eine kostenpflichtige Prüfung der Stiftung anzuordnen. Die Behörde wird aus Gründen der Verhältnismäßigkeit in der Regel gehalten sein, der Stiftung zunächst einen Hinweis zu erteilen, dass die von ihr vorgelegten Unterlagen nicht ausreichend sind oder Bedenken mit sich bringen. Der Stiftung wird in der Regel Gelegenheit gegeben werden müssen, die betreffenden Mängel selbst auszuräumen. Andernfalls wäre die Abwälzung der Kosten für eine externe Prüfung nicht erforderlich, denn jede durch die Stiftung auf einmaliges Nachfragen der Behörde geleistete Aufklärung wäre ein milderes und ebenso gut geeignetes Mittel, um der Behörde die Prüfung des Jahresabschlusses zu ermöglichen. Erst wenn die Stiftung endgültig die Mängel nicht zu beseitigen vermag, wird das Gebrauchmachen von der Kostenabwälzung zulässig. Nur so verstanden ist gegen die Kostenregelungen in den Landesstiftungsgesetzen verfassungsrechtlich nichts zu erinnern. Die Verwaltungen sind gehalten, beim Gebrauchmachen von ihren jeweiligen Ermächtigungsgrundlagen das ihnen eingeräumte Ermessen entsprechend auszuüben.

(2) Länder ohne ausdrückliche Kostenregelung

In den Ländern Bayern, Berlin und Thüringen findet sich im jeweiligen Landesstiftungsgesetz keine ausdrückliche Kostenlastregelung.

In Berlin heißt es in § 8 Abs. 2 S. 2 bis 5 StiftG:

„Die Aufsichtsbehörde kann verlangen, dass sich eine Stiftung nach Satz 1 prüfen lässt. Der Prüfungsauftrag ist auch auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Verwendung der Stiftungsmittel zu erstrecken. Das Ergebnis der Prüfung ist in einem Abschlussvermerk des Prüfers festzustellen. In diesem Fall bedarf es keiner nochmaligen Prüfung durch die Aufsichtsbehörde.“

Der Wortlaut der Vorschrift lässt offen, auf wessen Kosten die Prüfung erfolgen soll, denn § 8 Abs. 2 S. 2 BerlStiftG formuliert gerade nicht, dass sich eine Stiftung nach Satz 1 auf ihre Kosten prüfen lassen müsse. Es stellt sich aber die Frage, ob die Vorschrift dahin auszulegen ist, dass die Behörde zu der

53 Zulässigkeit einer Auftragserteilung durch die Behörde im Namen der Stiftung ausdrücklich erlaubt in § 5 MeckVorPStiftG: „im Namen ... der Stiftung“; ebenso für Hessen aufgrund von § 12 Abs. 1 HessStiftG obwohl ohne ausdrückliche Klarstellung im Gesetz: OLG Frankfurt am Main, Urt. vom 11.08.2005 – 3 U 219/04 = ZSt 2006, S. 81.

54 § 9 Abs. 3 BaWürttStiftG; § 7 Abs. 2 S. 3 BrbgStiftG; § 12 Abs. 1 S. 2 BremStiftG; § 6 Abs. 1 S. 1 HambStiftG; § 12 Abs. 1 HessStiftG; § 5 MeckVorPStiftG; § 11 Abs. 4 S. 2 NdsStiftG; § 7 Abs. 3 NRWStiftG; § 9 Abs. 3 RhPfStiftG; § 11 Abs. 2 SaarlStiftG; § 6 Abs. 3 SächsStiftG; § 19 Abs. 1 S. 2 Sachs-AnhStiftG; § 8 Abs. 2 S. 1 Hs. 2 SchlHolStiftG.

55 Hierzu oben unter aa).

56 Z.B. Begr. z. RegE eines Gesetzes zur Änderung des Bayerischen Stiftungsgesetzes, LT-Drucks. 13/2616 v. 18.9.1995, S. 1 i.V.m. S. 7.

57 Siehe oben unter II.3.

Anordnung ermächtigt wird, die Stiftung müsse in eigenem Namen (im Namen der Stiftung) einen Prüfauftrag erteilen. In diesem Falle käme der zivilrechtliche Vertrag zwischen der Stiftung und dem Dritten zu Stande. Ebenso würde der Vergütungsanspruch des Dritten gegenüber der Stiftung entstehen. Einer Kostenerstattung im Verhältnis zwischen Behörde und Stiftung bedürfte es dann nicht. Für dieses Verständnis spricht insbesondere die Regelung in § 8 Abs. 2 S. 5 BerlStiftG, wonach es im Anschluss an die externe Prüfung keiner nochmaligen Prüfung durch die Aufsichtsbehörde bedarf. Die Vorschrift legt ein Verständnis nahe, nach dem die externe Prüfung gerade keine Prüfung durch die Aufsichtsbehörde sein soll, sondern eine von der Stiftung selbst beauftragte Prüfung. Würde die Aufsichtsbehörde den externen Prüfer in eigenem Namen (im Namen der Behörde) beauftragen, so wäre die Prüfung durch den Dritten als Verwaltungshelferschaft zu bewerten; die Prüfung wäre dann von vornherein als eine solche der Behörde anzusehen, wobei sich die Behörde gewissermaßen nur im Innenverhältnis Prüfungskapazitäten eingekauft hätte. Mit einem solchen Auftragsverhältnis erscheint der Wortlaut in § 8 Abs. 2 S. 5 BerlStiftG schwer vereinbar zu sein. Die Regelung in § 8 Abs. 2 S. 2 bis 5 BerlStiftG dürfte die Behörde also ermächtigen, die Stiftung anzuhalten, den Prüfauftrag gegenüber dem Externen in eigenem Namen (im Namen der Stiftung) zu erteilen. So verstanden sind an eine entsprechende Anordnung in Berlin die gleichen Anforderungen zu stellen wie in den übrigen Bundesländern mit ausdrücklicher Kostenregelung. Angesichts der für die Stiftungen erheblichen Bedeutung der Kostenlast wäre allerdings eine deutlichere Regelung des Landesgesetzgebers in Berlin wünschenswert.

Eine solche Klarstellung hat der Bayerische Gesetzgeber vollzogen. Für die frühere Regelung in Art. 25 Abs. 4 BayStiftG (a.F.)⁵⁸ hätten noch die gleichen Bewertungen gegolten wie für die Regelung in § 8 Abs. 2 S. 2 bis 5 BerlStift. Mit dem Inkrafttreten des Bayerischen Stiftungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 26.9.2008⁵⁹ hat der Gesetzgeber in Art. 16 Abs. 4 BayStiftG nunmehr ausdrücklich bestimmt, die Stiftungsbehörde könne verlangen,

„...dass eine Stiftung einen Prüfungsverband, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer mit der Durchführung einer Prüfung im Sinne des Abs. 3 beauftragt.“

Diese Vorschrift lässt keinen Zweifel mehr daran, dass das zivilrechtliche Auftragsverhältnis und der damit einhergehende Vergütungsanspruch im Verhältnis zwischen der Stiftung und dem externen Dritten entstehen soll. Einer weitergehenden Regelung zur Kostenlast bedarf es hierbei nicht. Selbstverständlich gelten auch in Bayern aufgrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes dieselben Restriktionen bei der Ermessensbetätigung wie in den übrigen Bundesländern.

Weiterhin beinhaltet auch das Thüringische Stiftungsgesetz keine ausdrückliche Regelung zur Kostentragung. Die Stiftungsaufsichtsbehörde kann gem. § 12 Abs. 3 ThürStiftG lediglich verlangen,

„dass das zuständige Stiftungsorgan für zukünftige Geschäftsjahre einen Jahresabschluss nach §§ 242 bis 256 des Handelsgesetzbuch erstellt, wenn dies nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit der Stiftung für die Ausübung der Aufsicht erforderlich erscheint.“

Daneben schreibt § 8 Abs. 4 ThürStiftG vor, dass die Stiftung nach Abschluss des Geschäftsjahres einen Jahresabschluss vorlegen müsse. Die dortigen Regelungen sehen aber nicht vor, dass die Stiftungsbehörde die Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Dritten auf Kosten der Stiftung veranlassen könn-

te. In Thüringen dürfte es daher keine Grundlage dafür geben, die Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Dritten auf Kosten der Stiftung anzuordnen.

IV. Ergebnis

Die Stiftungsaufsichtsbehörden der Länder sind zur Anordnung einer Prüfung des Jahresabschlusses auf Kosten der Stiftung nur unter den einschränkenden Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes befugt. Diese Anforderungen finden in einigen Landesstiftungsgesetzen schon teilweise im Tatbestand der Ermächtigungsnormen ihren Ausdruck. In den übrigen Landesstiftungsgesetzen führen sie zu einer entsprechenden Beschränkung der Ermessensspielräume auf der Rechtsfolgenseite der Ermächtigungsvorschriften. Die Stiftungsgesetze in den Ländern Bayern, Berlin und Thüringen enthalten keine ausdrücklichen Kostentragungsregelungen. Die Kostentragungslast der Stiftung in Bayern ergibt sich aber daraus, dass die Aufsichtsbehörde ausdrücklich ermächtigt ist, der Stiftung die Beauftragung eines Dritten im eigenen Namen aufzugeben, mit der Folge, dass der Vergütungsanspruch des Dritten gegenüber der Stiftung entsteht. Entsprechendes dürfte bei richtiger Auslegung des Stiftungsgesetzes auch in Berlin gelten. Diese Befugnis der Aufsichtsbehörde besteht auch in Bayern und Berlin nur unter den für alle Bundesländer gleichermaßen geltenden einschränkenden Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. In Thüringen fehlt es hingegen an einer hinreichenden Ermächtigung, der Stiftung die Beauftragung eines Dritten in eigenem Namen aufzugeben, noch sonst die Kostenlasten für eine Prüfung durch Dritte auf die Stiftung abzuwälzen.

⁵⁸ Bayerisches Stiftungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.12.2001 (GVBl. 2002 S. 10).

⁵⁹ GVBl. 2008, S. 834.

Harald Spiegel/Stephan Römer*

Die Realisierung von Spenden erträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen

A. Die Entwicklung des IDW RS HFA 21¹

Die Vereinnahmung von Spenden wirft die Frage des Realisierungszeitpunkts von Erträgen neu auf. Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat seine Stellungnahme zur Rechnungslegung und Prüfung Spenden sammelnder Organisationen HFA 4/1995² mehrfach überarbeitet. Der erste Entwurf vom 13.8.2007³ hat zahlreiche Reaktionen ausgelöst.⁴ Er sah (wie bisher) vor, Spenden (soweit nicht rückzahlbar) bei Zufluss ertragswirksam zu erfassen.⁵ Das heißt, in dem Jahr, in dem die Spende zufließt, erhöht sich der Jahresüberschuss. Hierzu suchten die Spendensammler eine Alternative, da „*allein das Jahresergebnis in Form des Jahresüberschusses ... die Zahl [sei], die in der breiten Öffentlichkeit als Maßstab für ein gutes Wirtschaften eines gemeinnützigen Unternehmens herangezogen wird.*“⁶ Unregelmäßig zufließende Spenden und Erbschaften einerseits und die oft erst in Folgejahren sinnvoll mögliche Verwendung führen zu „*stark schwankenden Jahresergebnissen*“. Organisationen im Bereich der Not- und Katastrophenhilfe stellt sich dieses Problem verschärft, wie das Beispiel der Tsunami-Katastrophe vom 26.12.2004 zeigte. „*Der überwiegende Teil der noch in 2004 vereinnahmten Spenden konnte wegen des anstehenden Jahreswechsels in 2004 gar nicht mehr verwendet werden. Wegen der angestrebten nachhaltigen Hilfe wurden viele Spendeneinnahmen auch in 2005 noch nicht verausgabt ...*“⁷ „*So hätte das DRK bei Anwendung dieser Bilanzierungsregelung beispielsweise im Jahr der Flutkatastrophe in Südostasien 2005 ein Jahresergebnis von rd. 100,2 Mio. EUR ausweisen müssen. Im Jahr 2006 wäre bei deutlich geringeren Spendeneingängen, aber erheblich gestiegenen Aufwendungen für den Bereich Südostasien ein Jahresfehlbetrag von 29,4 Mio. EUR zu bilanzieren gewesen.*“⁸ Deshalb wurde vorgeschlagen, alternativ zur Rücklagenbildung noch nicht verwendete Spenden aufwandswirksam einem Sonderposten zuzuführen, der entsprechend der Verwendung in künftigen Jahren ertragswirksam aufgelöst wird.

Das IDW hat mit Stand vom 5.12.2008 eine Neufassung des Entwurfs veröffentlicht⁹ und zu dem Zeitpunkt des Spenderertrags bei nicht rückzahlbaren Spenden eine Kehrtwende¹⁰ vollzogen: „*Die sofortige Ertragsrealisierung der Spenden in dem Zeitpunkt, in dem sie vereinnahmt werden, ist hiernach nicht sachgerecht, weil sie zu einer Verzerrung von Periodenergebnissen sowohl des laufenden Jahres als auch der Folgejahre führen würde. Maßgebliches Kriterium für die Ertragsrealisierung kann daher nicht die Vereinnahmung der Spenden sein, sondern ihre satzungsmäßige Verwendung.*“¹¹ Diese Spenden sind daher ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten zu erfassen, der korrespondierend zur satzungsmäßigen Verwendung ertragswirksam aufzulösen ist. Die Reaktionen waren erneut skeptisch. „*Die Rechnungslegung ... wird für den Spender weniger transparent, weil Informationen zum Spendenaufkommen an verschiedenen Stellen im Jahresabschluss auftauchen. Des Weiteren wird die Vergleichbarkeit zwischen den Organisationen erheblich erschwert.*“¹² Gerügt wurde der „*Anstieg der Bürokratie im Rechnungswesen*“,¹³ auch sei „*jede Zuordnung von Spenden zu später getätigten Ausgaben willkürlich*“. ¹⁴ Dies zeige der Fall der Refinanzierung satzungsmäßiger Leistungen durch nachlaufende Spendeneinnahmen. Das DZI sieht seine statistischen Erhebun-

gen erschwert und hält den Ertrag bei Zufluss für geboten.¹⁵ Das IDW hat den Rechnungslegungsstandard endgültig mit nur geringen Änderungen¹⁶ am 11.3.2010 beschlossen.

Nun stehen Spenden sammelnde Organisationen unmittelbar vor der Frage, ob sie die weit reichenden Änderungen in ihrem Jahresabschluss 2010 nachvollziehen. Für solche, die das Spendensiegel beantragen, sind zudem die Vergabe-Leitlinien des DZI bedeutsam, die gerade überarbeitet wurden.¹⁷ Danach muss die Rechnungslegung neben Gesetz, den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) und Satzung auch „*Sondervorschriften*“ wie den Stellungnahmen des IDW entsprechen.¹⁸ Die Leitlinien verlangen: „*Geldspenden, Sachspenden, Nachlässe und Zustiftungen werden auch [Hervorhebung d. Verf.] nach dem Zuflussprinzip ausgewiesen.*“¹⁹ Bei alleiniger Bilanzierung nach dem Verwendungsprinzip würden dem DZI wichtige Informationen fehlen. In solchen Fällen verlangt das DZI daher den Ausweis aller zugeflossenen Spenden.²⁰

B. Realisationsprinzip

Eines der grundlegenden Prinzipien der in Deutschland von Kaufleuten anzuwendenden Rechnungslegung ist das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB formulierte Realisationsprinzip. Gewinne sind zu erfassen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Sie

* RA WP StB Harald Spiegel und RA WP StB FAFStR Stephan Römer sind Partner bei Dr. Mohren & Partner Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater, München.

1 IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21), FN-IDW 2010 S. 201 ff.

2 Stellungnahme HFA 4/1995, WPg 1995, 698 ff.

3 IDW ERS HFA 21, WPg Supplement 3/2007, 3 ff.

4 Die [Stellungnahmen zum Entwurf des IDW ERS HFA 21](#) sind auf der Homepage des IDW unter der Rubrik „Verlautbarungen“ Unterrubrik „Stellungnahmen zu Entwürfen des IDW“ veröffentlicht.

5 IDW ERS HFA 21 Stand 13.8.2007 Tz. 15.

6 [Stellungnahme des Caritasverbandes](#) der Erzdiözese für München und Freising e.V. an das IDW vom 8.2.2008 zum Entwurf des IDW ERS HFA 21.

7 [Stellungnahme der BAGFW](#) an das IDW vom 12.2.2008 zum Entwurf des IDW ERS HFA 21.

8 [Stellungnahme des DRK](#) an das IDW vom 22.10.2007 zum Entwurf des IDW ERS HFA 21.

9 IDW ERS HFA 21 n.F., WPg Supplement 1/2009, 42 ff.

10 „um 180°“ Stellungnahme der BAGFW (Fn. 7).

11 IDW ERS HFA 21 n.F. Tz. 18.

12 [Stellungnahme des VENRO Verband Entwicklungspolitik deutscher Nichtregierungsorganisationen e.V.](#) an das IDW zum Entwurf des IDW ERS HFA 21.

13 Stellungnahme des VENRO (Fn. 12).

14 Stellungnahme des VENRO (Fn. 12).

15 [Stellungnahme des DZI Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen](#) an das IDW vom 27.4.2009 zum Entwurf des IDW ERS HFA 21.

16 Im o.g. Satz anstelle von „in dem Zeitpunkt“ jetzt „zu dem Zeitpunkt“, IDW RS HFA 21 Tz. 17.

17 [Leitlinien für die Vergabe des DZI Spenden-Siegels](#) vom 17.9.2010.

18 DZI Vergabe-Leitlinien Pkt. II.6.a.(1) (Fn. 17).

19 DZI Vergabe-Leitlinien Pkt. II.6.a.(4) (Fn. 17).

20 Mündliche Auskunft von Burkhard Wilke, DZI, am 8.12.2010.

sind nach § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB der Periode zuzurechnen, in der sie entstanden sind. Von diesen Grundsätzen darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.²¹

I. Anwendbarkeit der Grundsätze auf Spendensammler

1. Realisationsprinzip nur bei handelsrechtlicher Rechnungslegung

Unmittelbar fallen nur Kaufleute in den Anwendungsbereich der kaufmännischen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung.²² Spendensammler fallen, soweit nicht schon als Formkaufleute,²³ in vielen Fällen aufgrund von Satzungsbestimmungen unter den Anwendungsbereich dieser Vorschriften. Dabei ist regelmäßig die Verwendung des Begriffs „Jahresabschluss“ in der Satzung aufgrund der Legaldefinition des § 242 Abs. 3 HGB schon ein ausreichendes Indiz für das satzungsmäßige Erfordernis einer kaufmännischen Rechnungslegung und damit für die Anwendung der Vorschriften.

2. Allgemeine Pflicht zur periodengerechten Einnahmenerfassung

Für Vereins- und Stiftungsvorstände gelten, soweit die Satzung nichts Weiteres vorschreibt, die Rechenschaftspflichten der §§ 259 und 260 BGB. Danach ist eine periodische Rechnungslegung erforderlich, aus der sich Einnahmen und Ausgaben verständlich und übersichtlich ohne Hinzuziehung eines Sachverständigen nachprüfen lassen.²⁴ Daneben gelten die GoB der handelsrechtlichen Rechnungslegung, also auch die Pflicht zur periodengerechten Erfassung der Einnahmen, als allgemeine Grundsätze.²⁵

3. Erfassung von Zuschüssen

Eine besondere Behandlung ergibt sich im Bereich der kaufmännischen Rechnungslegung für erhaltene Zuschüsse. Diese sind periodengerecht dann als Ertrag zu verbuchen, wenn die Voraussetzungen, unter denen der Zuschuss gewährt wurde, erfüllt werden.²⁶ Unbedingt gewährte Zuschüsse sind dementsprechend sofort ertragswirksam, während Förderungen, die mit Bedingungen verbunden sind, erst im Zeitpunkt der Erfüllung der Bedingung ertragswirksam werden.

C. Behandlung der verschiedenen Spendenarten

Das Verständnis vom weiten Spendenbegriff des IDW und davon, in welchen Formen Spenden bei einer Spenden sammelnden Organisation vorkommen, ist für das Verständnis des IDW RS HFA 21 von wesentlicher Bedeutung.

I. Weiter Spendenbegriff des IDW

Die Stellungnahme des IDW fasst mit einem Hinweis auf einen allgemeinen Sprachgebrauch²⁷ die Zuwendung von Geld- und Sachmitteln, unentgeltliche Arbeitsleistungen und Schenkungen sowie Erbschaften und Vermächtnisse unter den Begriff der Spende zusammen. Es soll jegliche freigebige Zuwendung als Spende betrachtet und einheitlich behandelt werden.

Dieser Spendenbegriff ist so im allgemeinen Sprachgebrauch nicht üblich. Er entspricht auch nicht der für die Rechnungslegung zu beachtenden zivilrechtlichen Unterscheidung. Der Sprachgebrauch unterscheidet nach Spende und Erbschaft. Zivilrechtlich handelt es sich bei einer Spende um eine Schenkung²⁸ unter Lebenden, bei den umgangssprachlich als Erbschaft bezeichneten Vorgängen liegen Erwerbe von Todes

wegen vor. Die freigebige Zuwendung an eine Stiftung bei Errichtung ist als einseitiges Rechtsgeschäft weder Schenkung noch erbrechtlicher Vorgang.²⁹

Während die Abgrenzung zwischen Schenkung, Erwerb von Todes wegen und Stiftungsausstattung zivilrechtlich einfach vorzunehmen ist, eröffnen sich aus der durch den Zuwendenden vorgeschriebenen Verwendung der Mittel weitere Fragen.

Bei Spenden handelt es sich um Rechtsgeschäfte, die nach § 516 ff. BGB zu beurteilen sind. Ganz allgemein bedarf eine Spende zweier übereinstimmender Willenserklärungen über die unentgeltliche Übertragung eines Vermögenswertes. Dabei dürfen auch Bedingungen und Auflagen im Sinne des § 525 BGB vereinbart werden. Im Fall der Handschenkung (§ 516 BGB) erfolgt die Einigung stillschweigend mit Übertragung des zugewendeten Vermögenswertes.³⁰ Da der Beschenkte die Schenkung im Fall der Handschenkung, insbesondere bei Spenden, in der vom Schenker formulierten Erklärung annimmt, muss er auch erklärte Zweckbindungen akzeptieren. Die Zweckbindung kann sich dabei schon aus dem Spendenaufruf eines Spendensammlers ergeben. Dies gilt insbesondere, wenn öffentlich um Zahlung auf ein Projektkonto gebeten wird, auf dem Gelder für genau benannte Zwecke gesammelt werden. Befolgt der Spendensammler die Zweckbindung durch den Zuwendenden nicht, so erfolgt die Zahlung rechtsgrundlos und es entsteht ein bereicherungsrechtlicher Herausgabeanspruch des Spenders.

Bei nicht sofort erfüllten Schenkungen muss das Schenkungsversprechen samt eventueller Auflagen notariell beurkundet sein (§ 518 Abs. 1 BGB). Der Verstoß gegen diese Formvorschrift wird durch Erfüllung des Schenkungsversprechens geheilt (§ 518 Abs. 2 BGB).

II. Unbenannte Spenden

Bei Schenkungen an gemeinnützige Organisationen besteht, auch ohne ausdrückliche Erklärung, die Verpflichtung zur Verwendung im Rahmen der satzungsgemäßen Zwecke.³¹ Bei diesen unbenannten Spenden hat der Empfänger also weitgehende Freiheit in der Verwendung. Eine Rückzahlungsverpflichtung an den Zuwendenden oder dessen Erben besteht nur noch im Rahmen der schenkungsrechtlichen Spezialvorschriften (§§ 528, 530 BGB) über die Rückabwicklung von Spenden bzw. im Rahmen von Pflichtteilsergänzungsansprüchen.³² Unbedingte Erwerbe von Todes wegen sind nie rückzahlbar.

Unbenannte oder freie Spenden liegen auch bei sogenannten Motiv- oder Anlassspenden vor. Dies ist der Fall, wenn auf ein allgemeines Sammelkonto gespendet wird und der Spendensammler erkennbar lediglich beispielhafte Verwendungsmöglichkeiten angibt, um eine allgemeine Spendenbereitschaft zu fördern oder wenn allgemein anlässlich eines Geburtstags oder eines Trauerfalls gespendet wird.

21 § 252 Abs. 2 HGB.

22 *Förschle/Usinger*, Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Auflage 2010, § 243 HGB Rn. 1.

23 § 13 GmbHG, § 3 AktG.

24 *Kuckuck*, *Ermann-BGB*, 12. Auflage 2010, § 260 Rn. 13.

25 IDW RS HFA 5 Tz. 32, IDW RS HFA 14 Tz. 18.

26 IDW HFA 1/1996 in der Fassung vom 23.6.2010.

27 IDW HFA RS 21 (Fn. 3).

28 BGH, Urt. v. 14.2.2007 – IV ZR 258/05, *Dresdner Frauenkirche*, BGHZ 157, 178.

29 *Koch*, *MüKo-BGB*, 5. Auflage 2008, § 516 Rn. 100.

30 RG, Urt. v. 25.6.1925 – IV 39/25, RGZ 111, 151.

31 *Koch*, *MüKo-BGB* (Fn. 29), § 516 Rn. 99.

32 BGH (Fn. 28).

III. Zuwendungen unter Auflagen

Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen können grundsätzlich mit einer Auflage oder einer Zweckbestimmung versehen werden.

Für Erwerbe von Todes wegen ergibt sich dies aus § 1940 BGB. In § 2194 BGB ist dazu weiter klargestellt, dass der durch die Auflage Begünstigte keinen Anspruch auf Erfüllung der Auflage hat. Allerdings können im Gesetz bezeichnete Dritte die Erfüllung der Auflage verlangen. Die Erfüllung der Auflage ist damit dem Ermessen des Erben entzogen.³³

Spenden unter Auflage erfolgen regelmäßig in Form der Spende für einen bestimmten Verwendungszweck innerhalb der satzungsgemäßen Zwecke der steuerbegünstigten Körperschaft.

IV. Behandlung der Spenden in der Rechnungslegung

1. Nach IDW RS HFA 21

Den Grundsatz der periodengerechten Erfassung der Erträge interpretiert das IDW im Standard IDW RS HFA 21 neu. Mit der Feststellung, die Rechnungslegung eines Spendensammlers sei durch die Mittelverwendung geprägt, wird eine Begründung im Sinne des § 252 Abs. 2 HGB für die Durchbrechung der bisherigen GoB gegeben. Spenden sollen nach diesem Standard nicht mehr in der Periode des Zuflusses erfasst werden. Maßgeblich soll der Zeitpunkt der Verwendung der Spende sein.

Nach IDW RS HFA 21 sind zweckgebundene Spenden weiterhin als Verbindlichkeit zu passivieren, solange die Verwendungsverpflichtung noch nicht erfüllt ist.³⁴ Unbenannte Spenden sollen bei Zufluss ohne Berührung der Ertragsrechnung in der Bilanz einem passiven Sonderposten „Noch nicht verwendete Spendenmittel“ nach dem Eigenkapital zugeführt werden. Die ertragswirksame Auflösung dieses Postens hat als „Ertrag aus Spendenverbrauch“ jeweils erst dann zu erfolgen, wenn ein entsprechender Zweckaufwand getätigt wurde. Bei Geldspenden mit denen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens erworben werden und bei Sachzuwendungen in das Anlagevermögen soll erst dann ein Ertrag eintreten, wenn dieses Anlagevermögen satzungsgemäß verwendet und damit abgeschrieben wird oder wenn es wieder abgeht.³⁵

2. Nach allgemeinen Grundsätzen

Unbedingte Zuschüsse, die auf Seiten des Zuwendungsempfängers nicht mehr rückzahlbar sind und ohne Gegenleistungsverpflichtung erfolgen, müssen entsprechend HFA 2/1996 als Ertrag erfasst werden. Dies gilt nach den Stellungnahmen des IDW³⁶ auch für steuerbegünstigte Körperschaften, die nicht Spendensammler sind. Unbenannte Spenden sind diesen Zuschüssen vergleichbar, da sie aufgrund der Bindung an satzungsgemäße Verwendung in vergleichbarer Weise zweckgebunden sind. Ein zwingender sachlicher Grund im Sinne des § 252 Abs. 2 HGB, den Grundsatz der periodengerechten Erfassung von Erträgen zu durchbrechen, ist nicht erkennbar.

D. Anwendungsprobleme der IDW RS HFA 21

1. Wer ist eine Spenden sammelnde Organisation?

Der IDW-Standard betrifft zunächst rechnungslegungspflichtige juristische Personen, die zum Empfang von steuerlich abzugsfähigen Spenden berechtigt sind,³⁷ davon aber nur solche, deren Spenden erträge im Verhältnis zu den übrigen Erträgen

wesentlich sind.³⁸ Zu klären sind zum einen die „Spendenerträge“, zum anderen, ob sie im Verhältnis zu den übrigen Erträgen wesentlich sind.

Besondere Probleme bereiten Zuwendungen zur Vermögens- bzw. Kapitalstärkung. Dies macht der Vergleich von Vermögensstockspenden an Stiftungen einerseits³⁹ und der Spendenaufwurf zur Vermögensstärkung andererseits⁴⁰ deutlich. Während bisher der Zufluss aus dem Spendenaufwurf eher als Ertrag gesehen wird, gehen die Meinungen bei der Zustiftung auseinander. Analog zu einer Kapitalzufuhr bei Gesellschaften wird die Zustiftung häufig als erfolgsneutraler Vorgang beurteilt.⁴¹ Dabei wird aber übersehen, dass eine Kapitalgesellschaft im Gegenzug die Wertsteigerung des Geschäftsanteils vermittelt. Da an einer Stiftung keine Beteiligung besteht, sind Zustiftungen (auch des ursprünglichen Stifters) Zuwendungen eines Dritten ohne Gegenleistung. Hier wird deshalb wie bei privaten Zuschüssen Dritter an eine Gesellschaft ein Ertrag realisiert: „Gewährt ein Dritter der Gesellschaft einen Zuschuss unter der Auflage, diesen in das Eigenkapital einzustellen, so verpflichtet dies die Organe der Gesellschaft zu einer entsprechenden Ergebnisverwendung.“⁴²

Der neue IDW-Standard erkennt Spenden zur Kapitalstärkung nur in Verbindung mit der ausdrücklichen Auflage an, die Spende in die Kapitalrücklage i.S.d. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB einzustellen und schließt in diesem Fall eine Realisierung des Spenden ertrags aus.⁴³ Welche Spenden davon betroffen sind, bleibt unklar: Bei Zustiftungen wie bei anderen Zuwendungen in das Vermögen (§ 58 Nr. 11b AO) wird keine Zuweisung zu Rücklagen erklärt. Bei Verfügungen von Todes wegen (§ 58 Nr. 11a AO) wird meist nichts dergleichen erklärt.⁴⁴ Ein Spendenaufwurf zur Stärkung der Kapitalrücklage ist nicht geregelt (§ 58 Nr. 11c AO). Der vom IDW genannte Fall der ausdrücklichen Spende in die Kapitalrücklage kommt zwar in der Praxis vor, ist aber im Vergleich zu den anderen Spenden zur Kapitalstärkung äußerst selten. Ob in diesem Spezialfall die Realisierung eines Spenden ertrags auszuschließen ist, ist an allgemeinen Grundsätzen zu messen: Wenn die Kapitalspende dem Spender einen Wertzuwachs seiner Beteiligung vermittelt, liegt kein Spenden ertrag vor. In allen anderen Fällen verfolgt die Organisation die Tätigkeit, mit der sie ihre wesentlichen Erträge erzielt: nämlich Spendensammeln. Warum sollte sie aus ihrer Tätigkeit keinen Ertrag zeigen?

Damit stellt sich die Folgefrage, wann die Kapitalspende zum Ertrag führt. Folgt man dem vom IDW postulierten Primat der Spendenverwendung, dürfte die Kapitalspende nie Ertrag werden, da sie zur Vermögensanlage, aber nicht zur satzungsgemäßen

33 Schmidt, Ermann-BGB (Fn. 24), § 2194 Rn. 1.

34 IDW RS HFA 21 Tz. 21.

35 IDW RS HFA 21 Tz. 17 und 28.

36 IDW RS HFA 5, IDW RS HFA 11, IDW RS HFA 14.

37 D.h. juristische Personen des öffentlichen oder des privaten Rechts, letztere wenn sie nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind (§ 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

38 IDW RS HFA 21 Tz. 4.

39 § 10b Abs. 1a EStG.

40 § 58 Nr. 11c AO.

41 Die Ausstattung bei Stiftungserrichtung ist schon deshalb kein Ertrag, weil sie der juristischen Existenz der Stiftung durch Anerkennung vorausgeht: Der Anspruch gegen den Stifter steht schon in der Eröffnungsbilanz.

42 HFA 2/1996 Zur Bilanzierung privater Zuschüsse Pkt. 22.

43 IDW RS HFA 21 Tz. 23.

44 Die Praxis tauglichkeit der vom IDW in Tz. 23 hierfür verlangte Erklärung des Erblassers ist fraglich und bedarf eines sehr langfristig angelegten Nachlassfundraisings!

mäßen Zweckerfüllung eingesetzt wird. Dieses Ergebnis gerät offensichtlich in Widerspruch zu der zivilrechtlichen Bereicherung und dem steuerlichen Spendenabzug. Es verdeutlicht auch die zu pauschale Aussage des IDW-Standards, dass bei allen Spenden die satzungsgemäße Verwendung im Vordergrund stehe. Sie verwischt den Unterschied zwischen unmittelbar und zeitnah zu verwendenden Spenden gegenüber Spenden zur Vermögensstärkung, die langfristig und mittelbar (durch Vermögenserträge) dem Satzungszweck dienen. Mit ihrer Vereinnahmung für die Vermögensverwaltung ist aber die vom Schenker bestimmte Verwendung im Einklang mit der Satzung abgeschlossen und damit ihr Ertrag realisiert.

Zuwendungen zum Vermögen führen also zu Spendeneträg i.S.d. Standards. Der Empfänger wird damit zu einer Spenden sammelnden Organisation, wenn die Spendeneträge „wesentlich“ sind. Für die Bestimmung der „Wesentlichkeit“ sucht man im IDW-Standard vergebens eine Quote. Die allgemeinen Überlegungen zur Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenze bei Jahresabschlussprüfungen scheinen nicht zu passen: Dem IDW-Standard geht es um den bestimmenden Charakter einer Tätigkeit und nicht um den Einfluss eines Bilanzpostens auf die Gesamtaussage des Abschlusses. Vermögenszuwendungen wie Stiftungen zeigen, dass das Zahlenverhältnis allein keine sinnvolle Abgrenzung liefert: Im Jahr der Stiftung wäre die Stiftung Spendensammler, im Folgejahr nicht. Der IDW-Standard will Transparenz für die Tätigkeit des Sammelns von Zuwendungen und ihren Einsatz für in der Satzung festgelegte Förderzwecke. Spendensammler müssen deshalb zweierlei erfüllen, nämlich (1) eine gezielte Sammeltätigkeit entwickeln (die Akquise einzelner Stiftungen reicht nicht) und damit (2) einen Spendeneträg einschließlich der Vermögenszuwendungen erzielen, der den wesentlichen Teil der Gesamterträge ausmacht.⁴⁵ Es ist nachvollziehbar, dass der Standard keine feste Wesentlichkeitsquote fixiert, damit im Einzelfall der die Gesamttätigkeit prägende Charakter der Sammeltätigkeit und der daraus erzielte Spendeneträg bewertet werden können. Die Entscheidung zur Anwendung des Standards mit seinen weit reichenden Konsequenzen für die Rechnungslegung wird dadurch nicht leichter.

2. Nachweis der Mittelverwendung

Für Spendensammler sind das Gemeinnützigkeitsrecht und seine Gebote der Mittelverwendung von zentraler Bedeutung. Mittelverwendung erfolgt i.d.R. durch

1. Ausgabe für den (eigenen oder fremden⁴⁶) Satzungszweck,
2. Investition in zweckgebunden genutztes Anlagevermögen oder
3. zulässige Rücklagen⁴⁷ oder Vermögenszuführung.⁴⁸

Für alle drei Verwendungsarten haben das IDW und die Bilanzierungspraxis transparente Darstellungen entwickelt, die in den meisten Fällen sogar zusätzliche Mittelverwendungsrechnungen ersparen: Förderausgaben werden in einem separaten Aufwandsposten gezeigt,⁴⁹ Zweckinvestitionen über den „Sonderposten für nutzungsgebundenes Kapital“⁵⁰ und Rücklagen- bzw. Vermögenszuführungen sind aus der Ergebnisverwendungsrechnung im Anschluss an die Gewinn und Verlustrechnung zu ersehen.⁵¹

Zweckinvestitionen sollen jetzt in dem Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“, wenn auch in einem Unterposten „Längerfristig gebundene Spenden“, verbleiben.⁵² Schon die Überschrift verwirrt: Mit Ausführung der Investition sind die Spendenmittel im steuerlichen Sinn⁵³ und nach allgemeinem Verständnis des Sponsors „verwendet“. Diese bereits

gebundenen Mittel nach wie vor unter dem Posten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ zu zeigen, strapaziert die Grenzen des Klarheitsgebots.⁵⁴ Das Ziel des „Sonderpostens für nutzungsgebundenes Kapital“, nämlich die Verwendung der angesparten Projektrücklage⁵⁵ durch die Investition mit einer Umbuchung von Rücklage in Sonderposten transparent zu machen, wird ohne Not aufgegeben. Stattdessen bleiben die Spendenmittel vom Spendenzufluss über die Investition hinweg so lange im gleichen Passivposten, bis dieser mit der Abschreibung oder dem Abgang aufzulösen ist. Der Mitteleinsatz im Zeitpunkt der Investition wird nur mehr durch das empfohlene Verschieben in den Unterposten angedeutet.

War die Spende mit der Auflage zur Investition in Anlagevermögen versehen, muss sie im Investitionszeitpunkt gar von der Verbindlichkeit in „Noch nicht verwendete Spendenmittel/Längerfristig gebundene Spenden“ umgebucht werden.⁵⁶ Obwohl mit der Auflagenerfüllung die Rückzahlungspflicht entfällt, löst der Vorgang keinen Ertrag aus.

Spendenmittel müssen im Regelfall „zeitnah“ verwendet werden. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO setzt das Fristende auf den Ablauf des dem Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahres. Gängige Faustformel der bisherigen Praxis war, dass der nach Ergebnisverwendung verbleibende Mittelvortrag im Folgejahr durch Zweckaufwendungen in gleicher Höhe verbraucht sein muss. Die neue Darstellungsweise führt sicher nicht dazu, dass die Passivierung der Spenden im Posten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ als zeitnahe Verwendung gilt. Der fristgerechte Einsatz dieser Mittel muss weiterhin kontrolliert werden. Der neue Standard verlagert letztlich den Mittelvortrag in den neuen Passivposten, allerdings zusammen mit den schon satzungsgemäß gebundenen/investierten Mitteln (s. o.). Die Faustformel lautet dann: Die Spenden sind zeitnah verwandt, wenn der Posten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ im Folgejahr in gleicher Höhe zu satzungsmäßigem Aufwand führt oder in den Unterposten „Längerfristig gebundene Spenden“ umgegliedert wird.

3. Bildung von Rücklagen

Der Theoriestreit darüber, ob die steuerlich zulässigen Rücklagen im Eigenkapital passiviert werden können, währt schon lang. Die Praxis hat sich überwiegend dafür entschieden. U.a. spricht dafür, dass die Rücklagen auf einer Satzung beruhen,⁵⁷ die auf die Vorschriften der §§ 51 ff. AO verweist. Die Rücklagen sind als Ergebnisverwendung zu beschließen⁵⁸ und in der Rechnungslegung gesondert auszuweisen.⁵⁹ Für die Ermittlung der zulässigen Dotierung gelten wegen des Mittelverwendungsgebots detailreiche steuerliche Regeln.

45 Zur Erforderlichkeit eines „aktiven Fundraisings“ siehe *Lehmann*, Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2517.

46 § 58 Nrn. 1 bis 4 AO.

47 § 58 Nrn. 6 und 7 AO.

48 § 58 Nrn. 11 und 12 AO.

49 Z.B. IDW RS HFA 5 Pkt. 3.2.1.5.

50 Erstmals *Thiel*, Die zeitnahe Mittelverwendung, DB 1992, 1900 ff.

51 Z.B. IDW RS HFA 5 Pkt. 3.2.1.4.

52 IDW RS HFA 21 Tz. 19.

53 § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO.

54 § 243 Abs. 2 HGB.

55 § 58 Nr. 6 AO.

56 IDW RS HFA 21 Tz. 22.

57 § 272 Abs. 3 HGB.

58 Z.B. IDW RS HFA 5 Tz. 60.

59 AEAO § 58 AO Anm. 18.

Das Kernproblem der Spendensammler mit dem katastrophengebundenen Ausschlag des Jahresergebnisses lässt sich nach herkömmlichem System zwanglos über die Projektrücklage lösen, die genau den Fall der Mittelverwendung für konkrete künftige Projekte trifft. Es müsste nur dem Spender erklärt werden, dass er nicht auf das Jahres-, sondern das Bilanzergebnis schauen soll. Die künftige Verfahrensweise jedoch verhindert technisch die Bildung einer Projektrücklage aus Spendenmitteln: Ein Spenden ertrag wird nur in Höhe des Zweckaufwands realisiert. Das steuerlich zulässige Potential an Projektrücklage verschwindet im Posten „Noch nicht verwendete Spendenmittel“ zusammen mit dem bisherigen Mittelvortrag. Der getrennte Ausweis von noch nicht verplantem Mittelvortrag und konkret verplanter Projektrücklage wird aufgegeben.

Auch die Dotierung der freien Rücklage wird verhindert, weil kein rücklagefähiger Spenden ertrag mehr ausgewiesen wird. Die steuerlich zugelassene Rücklage ist nicht nachholbar.⁶⁰

4. Anwendung auf sonstige zeitnah verwendungspflichtige Erträge

Der IDW-Standard fokussiert auf die Behandlung von Spenden: Das Prinzip, dass die statutarische Verwendungsverpflichtung der Organisation zur Verschiebung des Ertragszeitpunktes führt, kann aber nicht einseitig auf Spenden beschränkt bleiben. Die satzungsmäßige und steuerliche Verwendungsverpflichtung erfasst gleichermaßen alle Erträge der steuerbegünstigten Organisation, d.h. alle Erträge des ideellen Bereichs, Überschüsse der Vermögensverwaltung und Gewinne der Geschäftsbetriebe. Die Frage geht dahin, ob das Realisationsprinzip innerhalb eines Jahresabschlusses auf verschiedene Erträge, für die aber die gleichen Verwendungsverpflichtungen gelten, abweichend angewendet werden darf. Folgt man der sonst üblichen Empfehlung des IDW, im Hinblick auf Transparenz einzelne Rechnungslegungsgrundsätze möglichst konsistent anzuwenden, bestehen daran Zweifel. Jedenfalls führen bei den Erträgen abweichende Bilanzierungsmethoden zu einer Anhangsangabe nach § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB.

5. Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen

Außer in Katastrophenfällen und bei Spenden bis zu einer Höhe von 200 EUR müssen Spendensammler dem Spender eine steuerliche Zuwendungsbestätigung ausstellen, damit dieser die Spende als Sonderausgabe geltend machen kann.⁶¹ Sie enthält u.a. einen Nachweis über Höhe und Zeitpunkt der Zahlung. Ihre Ausstellung richtet sich also nicht danach, wann der Empfänger den Spenden ertrag bilanziert. Der ab 2009 zulässige elektronische Zuwendungsnachweis ist bis zum 28. Februar des Jahres zu übermitteln, der auf das Jahr folgt, in dem die Zuwendung geleistet worden ist.⁶² „Geleistet“ ist die Spende mit der Zahlung. Der Empfänger hat ein Doppel aller Zuwendungsbestätigungen aufzubewahren.⁶³

Die Abstimmung von Zuwendungsbestätigungen und bilanziertem Spenden ertrag ist nicht mehr möglich, schon weil viele Spenden gar nicht mehr Ertrag werden (z.B. Verwendung für Grundstückskauf oder Kapitalstärkung). Vielmehr soll der Gesamtbetrag der in der Periode zugeflossenen Spenden in der Gewinn- und Verlustrechnung nachrichtlich angegeben oder als Überleitungsrechnung im Anhang bzw. als Vorspalte dargestellt werden.⁶⁴ Mit diesen Zusatzrechnungen ist die Abstimmung wieder möglich.

6. Erhöhung der Administrationskosten

Spenden sammelnde Organisationen müssen die Schranken der Gemeinnützigkeit in ihrer Satzung verankern. Das Gebot der Selbstlosigkeit verpflichtet zur Beschränkung der Verwaltungskosten. Die neuen Grundsätze der Rechnungslegung tragen dazu nicht bei.

Bisher führt der Zufluss und Einsatz einer Spende zu zwei Buchungen („Bank“ an „Spenden ertrag“ und „Zweckaufwand“ an „Bank“). Künftig sind es drei, da die erste Buchung aufgeteilt wird in: (1) „Bank“ an „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ und (2) „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ an „Spenden ertrag“.⁶⁵ Bei jeder Buchung einer Spendenverwendung ist streng genommen zu klären, in welcher Höhe der Aufwand aus Spenden erträgen oder aus anderen zeitnah verwendungspflichtigen Erträgen (z.B. Vermögensverwaltung) bezahlt wird, um zur richtigen Auflösung des Passivpostens zu gelangen.

Darüber hinaus führt auch jede Buchung eines Verwaltungsaufwands, der aus Spenden bezahlt wird, zu zwei Buchungen („Verwaltungsaufwand“ an „Bank“; „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ an „Spenden ertrag“).⁶⁶ Vielleicht ist zur Vermeidung einer Vervielfachung von Buchungssätzen daran gedacht, den Saldo der Verwaltungskonten am Jahresende insgesamt über den Posten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ abzuschließen. Doch auch dies erscheint, nicht nur bei anteiliger Finanzierung aus anderen Ertragsquellen als Spenden, sehr anfällig für Korrektur- und Abstimmarbeiten.⁶⁷

Neben der Buchhaltung steigt auch der Aufwand für die Abschlusserstellung und Steuererklärungspflichten. Dies bedingt schon die nötige Abstimmung zwischen Spendenzuflüssen, -ertrag und -bestätigungen.

E. Transparenz nach IDW RS HFA 21

Nach allem bestehen berechtigte Zweifel, ob mit dem IDW RS HFA 21 die gewünschte bessere Transparenz in der Bilanzierung von Spenden eintritt.

1. Gestaltbarkeit des Jahresergebnisses

Der Spendensammler kann mit seiner Entscheidung, wann die Spende für den Zweck eingesetzt wird, unmittelbar auf die Höhe des Spenden ertrags der Periode Einfluss nehmen. Der in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft organisierte Spendensammler kann damit z.B. Größenkriterien beeinflussen. Darüber hinaus kann die Organisation jedenfalls auf das zahlenmäßige Verhältnis der Spenden erträge zu den übrigen Erträgen, mithin ihre Eigenschaft als Spendensammler, Einfluss nehmen.

2. Verschleierung der tatsächlichen Ertragslage

Die Ertragslage soll darüber informieren, in welchem Umfang und aus welchen Gründen sich das Reinvermögen des Unternehmens verändert hat.⁶⁸ Spenden sind Schenkungen und bereichern den Empfänger im Moment, in dem er sie dem

60 AEO § 58 AO Anm. 15.

61 § 50 Abs. 1 und 2 EStDV.

62 § 50 Abs. 1a S. 4 EStDV.

63 § 50 Abs. 4 EStDV.

64 IDW RS HFA 21 Tz. 24.

65 Siehe die Beispiele von Doll/Busse, Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen, WPg 2010, 1007 ff.

66 So die Beispiele von Doll/Busse (Fn. 65).

67 Zum steigenden Anpassungsbedarf in der Kostenrechnung siehe Lehmann a.a.O. (Fn. 45), 2514.

68 Winkeljohann/Schellhorn, Beck'scher Bilanzkommentar (Fn. 22), § 264 HGB Rn. 37.

Schenker nicht mehr zurückgeben muss. Die Bereicherung erst in dem Zeitpunkt zu zeigen, in dem sich der Beschenkte zur Verwendung entschließt, verschleiert die Erhöhung des Reinvermögens. Bei Spenden für Investitionen in nicht abschreibbare Gegenstände (z.B. Grundstück für KiTa⁶⁹) realisiert weder der Spendenzufluss noch der zweckentsprechende Einsatz den Ertrag, sondern erst der Abgang, also erst der Zeitpunkt, in dem der Gegenstand in keiner Weise mehr den Zwecken dient.⁷⁰

3. Notwendigkeit zusätzlicher Rechnungslegungsinstrumente

Die Zahlen der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sind allein aus sich heraus nicht mehr verständlich. Ohne ausführliche Überleitungsrechnung vom Spendenzufluss zum Spendenenertrag im Anhang ist der Abschluss nicht aussagekräftig.

4. Stete Glättung des Jahresergebnisses auf Null

Der stete Ausweis eines Null-Ergebnisses eines auf Gewinnerzielung angelegten erwerbswirtschaftlichen Unternehmens wäre zu Recht unzutreffend. Aber welchen Aussagegehalt hat solch ein Abschluss eines auf Spendenverwendung angelegten Unternehmens? Diese Aussage bestätigt weder, dass alle Spenden verwendet wurden, noch dass das Reinvermögen durch die Mittelverwendung unverändert blieb. Die bilanztechnische Abgrenzung der Spendenenerträge in den Sonderposten der Bilanz verlagert nur die Aufmerksamkeit des Bilanzlesers von der Gewinn- und Verlustrechnung in die Erläuterungen der Überleitungsrechnung. Für die „breite, häufig nicht bilanzverfahrens Spendenöffentlichkeit“⁷¹ wird es nicht leichter.

F. Ausblick

Der IDW-Standard richtet sich an die Angehörigen des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer, die die Auffassungen bei ihrer Prüfungstätigkeit zu berücksichtigen haben. Die Aussagen werden im kleinen Kreis des IDW-Fachausschusses erarbeitet, der Allgemeinheit aller Wirtschaftsprüfer und der Öffentlichkeit vorgestellt und anschließend verabschiedet. Einen Charakter von „Vorschriften“⁷² im Sinne von verbindlichen Rechtsvorschriften haben sie nicht. Ihnen wird die Wirkung zugemessen,

dass der Wirtschaftsprüfer eine abweichende Behandlung begründen muss, um Regressansprüchen zu entgehen. Mit anderen Worten: Das verantwortungsbewusste Nachdenken bleibt dem Berufsangehörigen nicht erspart.

Die Neuinterpretation des Realisationsprinzips für Spendenenerträge kann zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung bezeichnet werden.⁷³ GoB sind am Zweck der Rechnungslegung orientierte Normsätze, die sowohl deduktiv durch Nachdenken als auch induktiv durch empirisches Feststellen eines Handelsbrauchs bzw. der Verkehrsanschauung zu ermitteln sind.⁷⁴ Ob sich die Mehrheit der Spendensammler dieser Änderung anschließt und damit neue Bilanzierungsgewohnheiten schafft, bleibt abzuwarten.⁷⁵ Erste Äußerungen zeigen, dass eine herkömmliche Bilanzierung entgegen IDW RS HFA 21 nicht zur Versagung des Bestätigungsvermerks führt⁷⁶. Eine Klarstellung des IDW wäre wünschenswert. Sie hindert auch nicht die Erteilung des Spendensiegels.⁷⁷ Nach wie vor transparenter als die von manchen Spendensammlern gewünschte Ergebnisglättung ist die Empfehlung des DZI zur Beibehaltung des systemgerechten Spendenenertrags: „*Sofern es dadurch zu Schwankungen des Jahresergebnisses kommt, können und sollten die Spendenorganisationen die Gründe für einen Überschuss oder Fehlbetrag im Rahmen der Veröffentlichung ihres Jahresabschlusses erläutern.*“⁷⁸

69 Stellungnahme der BAGFW (Fn. 7).

70 IDW RS HFA 21 Tz. 18.

71 Stellungnahme des Caritasverbandes (Fn. 6).

72 DZI Vergabe-Leitlinien Pkt. II.6.a.(1) (Fn. 17).

73 Nach Doll/Busse (Fn. 65), 1007, 1010 entspricht die Vorgehensweise den GoB.

74 Förchle/Usinger, Beck'scher Bilanzkommentar (Fn. 22), § 243 HGB Rn. 11 ff.

75 Die anfängliche Zustimmung zur Fair-value-Bewertung von Finanzanlagen hat sich nicht durchgesetzt.

76 Lehmann a.a.O. (Fn. 45), 2517.

77 Telefonische Auskunft des DZI am 8.12.2010.

78 Stellungnahme des DZI (Fn. 15).

Praxisforum

Werner Widmann*

Umsatzsteuerprivilegien und Europarecht (§ 4 Nr. 18 Buchst. c UStG – Vereinbarkeit der nationalen Regelungen mit der Richtlinie)

I. Vorbemerkung

Umsatzsteuerprivilegien und Europarecht – Vereinbarkeit der nationalen Regelungen mit Europarecht – und das am Beispiel des § 4 Nr. 18 Buchst. c UStG. Was für ein Thema im November 2010, wo es doch schon im August 2006 einen Diskussionsbeitrag von Prof. Hüttemann in der Umsatzsteuer-Rundschau (UR) gab, der fast alles vorhersagte – oder vorwegnahm –, was der XI. Senat des BFH dann am 17.2.2009¹ und am 11.3.2009² zur Steuerfreiheit bestimmter Umsätze von gemeinnützigen Unternehmen nur noch entscheiden musste. Es geht bei § 4 Nr. 18 Buchst. c UStG darum, dass nach dessen Wortlaut die Steuerbefreiung für Umsätze der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der diesen angeschlossenen gemeinnützigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nur greift, wenn „die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben“.

II. Das Abstandsgebot

Man nennt dieses Erfordernis der niedrigeren Entgelte auch „Abstandsgebot“. Ein Begriff, der sonst, wie wir gerade wieder beobachten können, eher in der Arbeitsmarktpolitik beheimatet ist. Aber er ist auch hier bildhaft und einprägsam. Er beschreibt nämlich die Absicht des deutschen Gesetzgebers, den Eingriff in den Wettbewerb, der sich daraus ergeben kann, dass Umsätze gemeinnütziger Einrichtungen steuerfrei sind, wohingegen nicht gemeinnützige Anbieter gleichartiger Leistungen mit ihren Umsätzen steuerpflichtig sind, möglichst gering zu halten.

Wenn die dem zugrunde liegende Erwägung so formuliert würde: „Wer keine Umsatzsteuer für seine Umsätze zu entrichten hat, soll sich diese Steuerfreiheit durch billigere Preise am Markt verdienen“, dann leuchtet dies sicher spontan ein. § 4 Nr. 18 UStG verlangt aber nicht, dass die Preise des steuerfreien Unternehmers genau um die nicht anfallende Umsatzsteuer niedriger sind als die der steuerpflichtigen Wettbewerber. Das wäre schon deshalb nicht richtig, weil der Ausschluss von der Vorsteuerabzugsberechtigung, der mit der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG gemäß § 15 Abs. 2 UStG einhergeht, bei jedem Unternehmer anders wirkt. Die vom Vorsteuerabzugsverbot ausgehende Belastungswirkung hängt von der Höhe der Vorleistungen ab. Und diese ist selbstverständlich nicht bei allen Unternehmern gleich, so dass es keine praktikable Messlatte für die Höhe des Preisabstands gibt.

III. EU-rechtliche Vorgaben

Diese soeben angestellten Überlegungen waren bis zu dem schon eingangs erwähnten Diskussionsbeitrag von Hüttemann unangefochten die herrschende Meinung und Praxis in Deutschland zur Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 18 UStG.

Hüttemann tat nämlich das, was sich bei der Interpretation des Umsatzsteuergesetzes immer als erstes empfiehlt: Er untersuchte die EU-rechtlichen Vorgaben des § 4 Nr. 18 UStG. Und wie bei vielen anderen Vorschriften, die in das UStG 1967 – mit dem das europäische Mehrwertsteuersystem in Deutschland eingeführt wurde – aus dem bis dahin geltenden Umsatzsteuergesetz übernommen wurden, stellte sich ein Umsetzungsdefizit heraus: Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie und ebenso seit dem 1.1.2007 Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie kennt keine Regelung, die dem Abstandsgebot des § 4 Nr. 18 Buchst. c UStG entspricht. Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g Mehrwertsteuersystemrichtlinie lautet wie folgt:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...g) eng mit der Sozialfürsorge und der Sozialsicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden;“.

Allerdings gibt Artikel 133 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (früher Artikel 13 Teil A Abs. 2 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie) den Mitgliedstaaten die Erlaubnis zu autonomen Regelungen bestimmter Bedingungen für die Steuerbefreiung. Und da freilich gibt es einen Unterschied zwischen staatlich genehmigten Preisen und den Entgelten, die von den Unternehmern mit ihren Kunden am Markt frei vereinbart werden können. Nur für die letzteren gilt das Abstandsgebot. Bei den staatlich genehmigten Preisen hingegen geht die EU-Richtlinie offenbar davon aus, dass der Unternehmer bei der Preisfindung bereits von sich aus einen Abstand zum Marktpreis eingehalten hat. Hüttemann³ hat zutreffend darauf aufmerksam gemacht, dass ein so eingehaltenes Abstandsgebot den Wettbewerb zwischen gemeinnützigen und freien Anbietern freilich nicht wirklich schützt oder stärkt, denn der niedrigere Preis, der durch die Steuerbefreiung des gemeinnützigen Anbieters mit staatlicher Genehmigung den Markt möglicherweise beherrscht, zwingt auch den steuerpflichtigen Anbieter zur niedrigeren Preisgestaltung.

* Der Autor ist Ministerialdirigent in Mainz. Der Beitrag beruht auf dem Vortrag, den der Autor am 5. November 2010 auf den 10. Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts hielt.

1 BFH, Urt. v. 17.2.2009 – XI R 67/06, UR 2009, 352; s. dazu Dickopp/van der Boeken, Umsatzsteuerbefreiung von Betreuungsleistungen durch einen Betreuungsverein. Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 17.2.2009 und Grundsätzliches zur Gemeinschaftsrechtstauglichkeit von § 4 Nr. 18 UStG, UR 2009, 335.

2 BFH, Urt. v. 11.3.2009 – XI R 68/06, BFH/NV 2009, 1464.

3 Hüttemann, Anwendung des Abstandsgebots nach § 4 Nr. 18 Buchst. c UStG bei staatlich regulierten Entgelten, UR 2006, 441, 445.

IV. BFH vom 17.2.2009 und vom 11.3.2009

Aber das sind Überlegungen, die angesichts des klaren Wortlauts der EU-Normen zur Interpretation des § 4 Nr. 18 UStG nicht herangezogen werden dürfen. Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 17.2.2009,⁴ bei dem es um die Umsatzsteuerbefreiung eines gemeinnützigen Vereins, der Betreuungsleistungen gegenüber Mädchen und Frauen erbringt, die sich in „geistiger, sittlicher oder wirtschaftlicher Not“ befinden, darauf beschränkt, die Bestimmung des Artikels 13 Teil A Abs. 2 Buchst. c der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie, wonach durch die Befreiungen keine Wettbewerbsverzerrung zu Ungunsten der steuerpflichtigen gewerblichen Anbieter entstehen dürfe, so zu verstehen, dass sich ein Abstandsgebot bei staatlich genehmigten Preisen nicht rechtfertigen lässt. Zur Begründung seiner Meinung führt der BFH an, dass bei einer anderen Auslegung die Regelung hinsichtlich staatlich genehmigter Preise unterlaufen würde. Damit stellt § 4 Nr. 18 UStG bei staatlich genehmigten Preisen jedenfalls die einschlägigen Umsätze steuerfrei. Im Urteil vom 11.3.2009⁵ hat der XI. Senat des BFH seine Auffassung nochmals bestätigt. Diesmal war über dieselbe Frage bei einem Verein zu entscheiden, der sich um in Not geratene Jungen und Männer kümmert. In beiden Fällen des BFH waren die Entgelte der Betreuungseinrichtungen jeweils von einem Amtsgericht genehmigt worden. Die Einzelheiten dieser Genehmigung brauchen uns nicht zu interessieren; es genügt, dass es sich bei dem Amtsgericht um die zuständige staatliche Stelle für die Genehmigung handelt.

Entgegen der Meinung von *Dickopp/van der Boeken*⁶ gilt die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 18 UStG nicht nur für „sonstige Leistungen“, sondern auch für Lieferungen, denn wenn das UStG von „Leistungen“ spricht, dann meint es mit der Verwendung dieses Oberbegriffes immer „Lieferungen“ sowie „sonstige Leistungen“ gleichermaßen. Abschn. 103 UStR 2008 gebraucht daher zutreffend mehrfach den Begriff „Umsatz“, d.h. auch die Verwaltung hat den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 18 UStG keineswegs nur auf sonstige Leistungen beschränkt. Insofern bestehen keine berechtigten Bedenken gegen eine EU-Konformität der Norm in diesem Punkt.

V. Praktische Konsequenzen aus der Rechtsprechung des BFH

Die Urteile des BFH geben den betroffenen Unternehmen allerdings nur ein Berufungsrecht auf die ihnen gegenüber dem Wortlaut des § 4 Nr. 18 UStG günstigeren unionsrechtlichen Vorschriften. Sie sind nicht verpflichtet, der Interpretation des BFH zu folgen. Das ist sicher erfreulich für die Betroffenen, die so keinen Nachteil aus dem vom BFH erkannten, vom deutschen Gesetzgeber zu verantwortenden Umsetzungsdefizit haben.

Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass *Stadie*⁷ die Rechtsprechung des BFH, die ohne Anrufung des EuGH den nationalen Gesetzeswortlaut partiell suspendiert, für so verfassungswidrig hält, dass er sogar eine Organklage der Bundesregierung gegen den BFH für angezeigt hält – ungeachtet dessen, dass dieses Instrument für derartige Streitigkeiten zwischen der Exekutive und Judikative weder im Grundgesetz noch im Bundesverfassungsgerichtsgesetz vorgesehen ist.

Die Verwaltung kann bei derartigen Urteilen des BFH schwerlich mit einem der berüchtigten Nichtanwendungserlasse reagieren, denn der Vorhalt, die Verwaltung negiere gegen das Urteil eines obersten Bundesgerichts den Vorrang von EU-Recht wäre politisch nicht lange zu ertragen. Wahrscheinlich ließe auch ein Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen

Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland nicht lange auf sich warten, so dass die Bundesrepublik spätestens so auf den Weg der EU-Rechtstreue gezwungen werden würde.

Natürlich wäre dabei auch die aparte Situation denkbar, dass der EuGH die Vertragsverletzungsklage abweist mit der Begründung, die Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie seien gar nicht so klar und eindeutig, wie der BFH dies zum Beispiel in dem Urteil vom 17.2.2009 angenommen hat, bei der er im letzten Satz der Begründung ausdrücklich die Erforderlichkeit eines Vorabentscheidungsersuchens abgelehnt hat.

bleiben wir noch einen Moment bei diesen Fragen: Der Verwaltung fehlt die Möglichkeit des Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH bei Zweifeln zur Vereinbarkeit von nationalem Wortlaut, Interpretationshistorie und Verwaltungspraxis mit den EU-Vorgaben. Sie muss immer erst ein Finanzgerichtsurteil oder eine BFH-Entscheidung abwarten, die ihr den Gesetzesgehorsam verbieten, obwohl die Gerichte nach unserer Rechtsordnung nicht per se mehr EU-Verstand und Befolgungsverpflichtung als die Verwaltung haben. Wir stoßen hier also an bisher nicht überzeugend gelöste Fragen der Gewaltenteilung.

Ein Weiteres kommt hinzu: Unter dem Gesichtspunkt der Belastungsgleichheit, die unser Steuerrecht im Rechtsstaat für jeden Steuerpflichtigen unausweichlich gewährleisten soll, und zu deren Durchsetzung primär die Verwaltung berufen ist, ist das vom EuGH erfundene Berufungsrecht des Steuerpflichtigen auf die für ihn günstigere EU-Norm im Verhältnis zum nationalen Recht durchaus eine Katastrophe. Der vom Steuerbürger reklamierte Anwendungsvorrang des EU-Rechts vor dem für ihn nachteiligen nationalen Recht befriedigt den Geltungsanspruch des Völkerrechts und ist die wirksame Sanktion des EU-Rechts gegenüber einer nationalen Gesetzgebung, die ihre EU-rechtlichen Hausaufgaben nicht rechtzeitig, vollständig oder zutreffend macht. Zugleich schafft dies aber national einen Verstoß gegen Art. 3 GG, denn es wird ein legaler Zustand der Ungleichbehandlung hergestellt.

Das darf der nationale Gesetzgeber nicht tatenlos beobachten, sondern er muss sofort handeln, d.h. er muss das festgestellte Umsetzungsdefizit unverzüglich durch eine Gesetzesänderung ausräumen. Nur dadurch kann die Gleichheit wieder gewährleistet werden. Leider geschieht dies in Deutschland erfahrungsgemäß oftmals nur sehr zögerlich. So entsteht ein Steuerrecht „a la carte“, das den Rechtsstaat in unerträglicher Weise untergräbt. Der Gesetzgeber hat auf die BFH-Urteile zu § 4 Nr. 18 UStG bisher noch nicht reagiert, obschon es dazu z.B. im Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 eine passende Gelegenheit gegeben hätte. Auch im Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Jahressteuergesetz 2010 vom 28.5.2010⁸ ist die Angelegenheit nicht enthalten. Der Bundesrat hat sich in seiner Stellungnahme zu diesem Gesetzentwurf auch nicht für eine Änderung des § 4 Nr. 18 UStG ausgesprochen.⁹ Die BFH-Urteile sind noch nicht einmal im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht. Das heißt: Bisher schweigt auch die Verwaltung einfach zu diesen Urteilen und ihren praktischen Folgen. Da die Finanzämter nur BFH-Urteile zu beachten ha-

4 S. Fn. 1.

5 S. Fn. 2.

6 *Dickopp/van der Boeken* (Fn. 1), 335.

7 *Stadie*, Befreiungen und Ermäßigungen – Chaos, System oder Konglomerat?, DStJG 32 (2009), 143.

8 BR-Drs. 318/10. Vgl. das nunmehr vom Deutschen Bundestag beschlossene Gesetz: Plenarprotokoll v. 28.10.2010, S. 7290 ff.; die Zustimmung des Bundesrates steht noch aus.

9 Vgl. BT-Drs. 17/2823.

ben, die im BStBl. II stehen, entsteht ein Zustand der Rechtsunsicherheit innerhalb der Verwaltung, der nicht längere Zeit andauern sollte.

Wir kennen diesen Zustand aber leider schon seit dem Urteil des EuGH vom 21.3.2002¹⁰ zur Frage der Steuerbarkeit von Vereinsbeiträgen. Bis heute hat der Gesetzgeber sich dieser Fragen nicht angenommen, so dass z.B. die Golfvereine sich, je nach der Höhe ihrer Vorsteuern, frei entscheiden können, ob sie mit dem EuGH ihre Mitgliedsbeiträge versteuern und damit den Zugang zum Vorsteuerabzug bekommen, oder ob sie sich auf die den EuGH ignorierende deutsche Verwaltungspraxis berufen, wonach die Mitgliedsbeiträge generell nicht steuerbar sind. Der deutsche Gesetzgeber müsste, wenn er endlich seine Aufgabe erfüllte, auch über die Gestaltung der in Artikel 132 Abs. 1 Buchst. m Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung für Dienstleistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben auf dem Gebiet des Sports und der Körperertüchtigung besinnen. Bekanntlich kennt das deutsche Umsatzsteuergesetz eine derartige Steuerbefreiung bisher nicht.

Bei § 4 Nr. 18 Buchst. c UStG dagegen wäre die Neuformulierung recht einfach: Es müsste an den Text der geltenden Norm nur ein Satz angefügt werden mit folgendem Wortlaut: „Das gilt nicht, wenn die Entgelte behördlich genehmigt wurden.“ Damit wäre das Abstandsgebot EU-konform eingeschränkt. Solange der deutsche Gesetzgeber in diesem Sinne nicht tätig wird, haben wir unausweichlich die für die Verwaltung schon beschriebene rechtsstaatlich unbefriedigende Situation, dass sie den gleichmäßigen Vollzug nicht mehr gewährleisten kann. Mit BMF-Schreiben ist da nicht zu helfen.

Man muss freilich auch sehen, dass Steuerbefreiungen nach Art des § 4 Nr. 18 UStG ohnehin nicht stringent wirken. Auch wenn § 9 UStG keine Option zur Steuerpflicht bei diesen Steuerbefreiungen erlaubt, hat es der Unternehmer nämlich letztlich in der Hand, gleichsam vorsätzlich die Tatbestandsmerkmale nicht zu erfüllen, die die Steuerbefreiung voraussetzt. Konkret: Der unter das Abstandsgebot fallende Unternehmer braucht diesen Abstand in den Jahren, in denen er hohe Vorsteuern hat, nur nicht einzuhalten, und schon ist er steuerpflichtig mit Zugang zum sofortigen Vorsteuerabzug, den er dann in späteren Jahren, wenn er wieder zur Steuerfreiheit zurückkehren will, durch Einhaltung des Abstandsgebots eben gemäß § 15a UStG innerhalb der Berichtigungszeiträume von 5 oder 10 Jahren berichtigen muss. Und wer seine Preise nicht staatlich genehmigen lässt oder sich weigert, die mit der Genehmigung verbundenen Auflagen einzuhalten, gelangt auch in die wegen des Vorsteuerabzuges ggf. vorteilhafte Steuerpflicht.

Ein weiteres praktisches Folgeproblem der Rechtsprechung des EuGH und des BFH zu den Berufungsmöglichkeiten auf das vorrangige EU-Recht zeigt sich bei der Frage, ob Rechnungen berichtigt werden können, die der Unternehmer zunächst in Unkenntnis des ihm zustehenden Berufungsrechts noch unter Ausweis der Umsatzsteuer erteilt hat. Das ist eine Frage des § 14c UStG. § 14c Abs. 1 UStG erlaubt die Korrektur derartiger Rechnungen ohne Mitwirkung des Finanzamts. Die Grenze dafür ist allerdings die Festsetzungsverjährung für den Zeitraum, in dem die Steuerschuld entstanden ist.¹¹ Seit dem Urteil des EuGH vom 15.7.2010¹² stellt sich zusätzlich die Frage, ob die Berichtigung der Rechnung auf das Ausstellungsjahr zurückwirkt.¹³

VI. Weitere Fragen zur EU-Konformität des § 4 Nr. 18 UStG

Wir hatten bisher nur § 4 Nr. 18 Buchst. c UStG vor Augen. Es lohnt aber, auch die Richtlinienkonformität der anderen Tatbestandsmerkmale der Vorschrift in den Blick zu nehmen. Da stößt man schon im Eingangssatz von § 4 Nr. 18 UStG auf die „amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband angeschlossen sind“ als die Unternehmer, die überhaupt die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen können. Sind das die Einrichtungen, die auch die Art. 132 und 133 MwStSystRL begünstigen wollen? Abschnitt 103 Abs. 1 UStR 2008 verweist zu den amtlich anerkannten Wohlfahrtsverbänden auf die (abschließende) Aufzählung in § 23 UStDV, der bekanntlich, da es gar keine amtliche Anerkennung gibt, diese für die dort aufgeführten Verbände einfach fingiert. Zweifel an der EU-rechtlichen Zulässigkeit dieser Verengung des Kreises der „als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannten Einrichtungen“ i.S.v. Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL liegen da doch sehr nahe.¹⁴

Dickopp/van der Boeken¹⁵ ist allerdings nicht darin zu folgen, dass § 4 Nr. 18 UStG mit seiner Anknüpfung in Buchst. a an die abgabenrechtliche Gemeinnützigkeit gegen EU-Recht verstoße, so dass auch gewerbliche Unternehmer die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen dürften. Art. 133 MwStSystRL erlaubt, dass die Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung davon abhängig machen, dass keine systematische Gewinnerzielung vorliegt. Diese ist bei gewerblichen Anbietern jedoch schon begrifflich gegeben. Insofern trifft § 4 Nr. 18 UStG in diesem Punkt sicher das Ziel der Richtlinie.

VII. Fazit

Als kurzes Fazit bietet sich ein Bild an: Das Gebäude der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 18 UStG ist baufällig geworden und teilweise aus dem EU-Lot geraten; der BFH hat ihm schon Türen und Fenster ausgehängt. Es muss deshalb möglichst schnell vom Gesetzgeber renoviert werden.

10 EuGH, Urt. v. 21.3.2002 – C-174/00, *Kennemer Golf und Country-Club*, Slg. 2002, I-3293 = UR 2002, 320; siehe dazu die Urteilsanmerkungen von *Wagner*, UVR 2002, 158 sowie *Widmann*, UR 2002, 325; *Küffner*, Mitgliedsbeiträge, Leistungsaustausch und Umsatzsteuer, Sportvereine erbringen an ihre Mitglieder echte Gegenleistungen, DStR 2002, 1387; *Nieskens*, Steuerpflichtige Mitgliedsbeiträge bei Sportvereinen, UR 2002, 345.

11 Vgl. *Neeser*, Rechnungsausstellung nach Eintritt der Festsetzungsverjährung. Auswirkungen des EuGH-Urteils Zweckverband vom 3.4.2008 – Rs. C-442/05, UVR 2009, 349.

12 EuGH, Urt. v. 15.7.2010 – C-368/09, *Pannon Gep Centrum kft*, DStR 2010, 1475 mit Anm. *Wäger*, UR 2010, 693 mit Anm. *Nieskens* und *Sterzinger*.

13 So *Wäger* (Fn. 12); *Wagner*, EuGH erkennt Rückwirkung der Berichtigung unvollständiger oder unrichtiger Rechnungsangaben für den Vorsteuerabzug an. Zugleich Anmerkung zu EuGH v. 15.07.2010 – Rs. C-368/09, UVR 2010, 311; ebenso *Widmann*, Umsatzsteuer-Newsletter III/2010 zur 182. Lfg. zu *Plückebaum/Widmann*, UStG, Bd. II; skeptisch *Nieskens* und *Sterzinger* (Fn. 10); *Huschens*, Das EuGH-Urteil „Pannon Gep“ und die zeitlichen Wirkungen einer Rechnungsberichtigung. Zugleich eine Replik auf *Wäger* (DStR 2010, 1475) und *Wagner* (UVR 2010, 311), UVR 2010, 333.

14 So auch *Dickopp/van der Boeken* (Fn. 1), 335.

15 a.a.O. (Fn. 1).

npOR-Report

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

Vereinsrecht

Zu den Voraussetzungen der Bestellung eines Notvorstandes des Vereins

Hinsichtlich eines Einspruchs gegen die Eintragung der in der Mitgliederversammlung gewählten Vorstände verbunden mit einem Antrag auf Bestellung eines Notvorstandes des Vereins stellte das OLG München fest, dass § 29 BGB die Bestellung eines Notvorstandes nur bei Handlungsunfähigkeit und auch dann nur in dringenden Fällen vorsieht. Diese Voraussetzungen sind nach Auffassung des OLG eng auszulegen. Die Achtung vor der Privatautonomie des Vereins rechtfertigt den mit der Bestellung eines Notvorstandes verbundenen hoheitlichen Eingriff nur, wenn eine Handlungsunfähigkeit des Vereins vorliegt und diese wegen eines dringenden Handlungsbedarfs zur unmittelbar drohenden Schädigung des Vereins oder eines außenstehenden Dritten führen kann. Dies war für das Gericht in dem vorliegenden Fall nicht ersichtlich. Im Übrigen sei es nach Auffassung des OLG nicht Aufgabe des Verfahrens nach § 29 BGB, dessen Gegenstand eine gerichtliche Not- und Eilmaßnahme ist, vereinsinterne Auseinandersetzungen und Meinungsverschiedenheiten zu klären.

OLG München, Beschl. v. 12.8.2010 – 31 Wx 139/10

Stiftungsrecht

Zur Amtsdauer von Kuratoriumsmitgliedern

Die Satzung der vom Antragsteller (AS) und seiner zwischenzeitlich verstorbenen ersten Frau gegründeten rechtsfähigen Stiftung sieht neben dem Vorstand ein Kuratorium vor, welches für die Bestellung der bis zu drei Vorstandsposten zuständig ist. Daneben regelt die Satzung in § 7 betreffend das Kuratorium, dass dieses aus bis zu zwölf Mitgliedern besteht, das erste Kuratorium vom Stifter bestellt wird und danach die Neubestellung im Wege der Kooptation erfolgen soll. Die Bestellung bzw. Wahl eines Kuratoriumsmitglieds erfolgt nach § 7 Abs. 2 der Satzung auf fünf Jahre, wobei eine Wiederwahl zulässig ist. Weiterhin sieht die Satzung in § 7 Abs. 6 vor, dass die Kuratoriumsmitglieder ihr Amt unbeschadet ihrer Amtszeit bis zur Bestellung eines Nachfolgers weiter führen. Im Jahre 2009 schieden zwei Vorstandsmitglieder aus. Vorstandsmitglied war nur noch der Antragsteller. Dieser äußerte daraufhin in der Kuratoriumssitzung im Oktober 2009 den Wunsch, seine zweite Ehefrau in den Vorstand zu wählen. Das Kuratorium kam dem nicht nach, sondern bestellte stattdessen im Dezember 2009 die Herren B und C in den Vorstand. Daraufhin beantragte der Antragsteller beim Amtsgericht für die Stiftung die Bestellung von zwei neuen Vorstandsmitgliedern bis zur Neubestellung des Vorstands durch ein neues Kuratorium. Zur Begründung seines Antrags auf Notbestellung eines Vorstands gem. §§ 86, 29 BGB durch das Amtsgericht führte er aus, dass die Bestellung der Herren B und C durch das Kuratorium unwirksam sei. Das Kuratorium sei im Dezember 2009 nicht beschlussfähig gewesen, da die Amtszeit der ersten Kuratoriumsmitglieder im Juni 2001 abge-

laufen sei, ohne dass später eine Wiederwahl erfolgt ist. Eine automatische Verlängerung der Amtszeit bis zur Neubestellung/Neuwahl könne trotz der dahin missverständlichen Satzungsregelung in Analogie zu § 102 AktG nicht angenommen werden. Aus diesem Grund hätten auch die später gewählten Mitglieder nicht wirksam bestellt werden können.

Das OLG Frankfurt folgt der Argumentation wie schon das Amtsgericht nicht. Vielmehr sieht es die Bestellung der Herren B und C in den Vorstand als wirksam an, weil das Kuratorium in der Sitzung im Dezember 2009 beschlussfähig war. Für die zentrale Frage zur Beschlussfähigkeit des Kuratoriums ließ das Gericht allerdings offen, ob die Begrenzung der Amtszeit gemäß § 7 Abs. 2 der Satzung auf fünf Jahre – wie vom AS vorgetragen – so zu verstehen ist, dass sie für alle Kuratoriumsmitglieder gilt und damit auch für jene, die vom AS und seiner ersten Frau bei der Stiftungserrichtung bestellt worden sind. Denn selbst wenn man dem AS folge und damit die Amtszeit der ersten Kuratoriumsmitglieder abgelaufen ist, ergibt sich nach Ansicht des Gerichts die Beschlussfähigkeit des Kuratoriums aus § 7 Abs. 6 der Satzung. Eine solche Regelung sei zweckmäßig und üblich, um eine Vakanz und damit die Notwendigkeit der Bestellung von Organmitgliedern durch das Amtsgericht oder die Stiftungsaufsicht zu vermeiden. Etwas anderes könne auch nicht aus der vom BGH zu § 102 AktG entwickelten Rechtsprechung über die zwingende Beendigung des Aufsichtsratsmandates nach Ablauf der vierjährigen – gesetzlich vorgeschriebenen – Amtshöchstdauer hergeleitet werden: Die Aktiengesellschaft und die Stiftung seien insoweit nicht vergleichbar. Denn bei der Stiftung ist die Errichtung eines Aufsichtsrats fakultativ, das Stiftungsrecht kennt keine zwingende zeitliche Begrenzung der Amtsdauer und schließlich fehle es aufgrund der nicht körperschaftlichen Struktur an einem demokratischen Legitimationsbedürfnis, welches in periodischen Abständen eine Neuwahl der Mitglieder des Aufsichtsrates erfordert, wie es bei der Aktiengesellschaft der Fall ist. Der Vakanzregelung hat das Gericht schließlich auch nicht die Geltungswirkung unter dem Gesichtspunkt des Rechtsmissbrauches im Einzelfall abgesprochen. Bis zur streitgegenständlichen Wahl der Herren B und C zu Vorstandsmitgliedern entsprach es der offensichtlichen Überzeugung und Übung aller Beteiligten, dass es für die bei der Errichtung der Stiftung ernannten Kuratoriumsmitglieder keiner periodischen Wiederwahl bedürfe. Auch der AS ging offensichtlich bis dato von der Beschlussfähigkeit des Kuratoriums aus, da er anderenfalls diesem nicht im Oktober seine zweite Ehefrau für die Wahl in den Vorstand vorgeschlagen hätte. Das Rechtsmittelverfahren wird beim BGH unter dem Az. III ZB 33/10 geführt.

OLG Frankfurt a.M., Beschl. v. 27.5.2010 – 20 W 175/10

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

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

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

Anerkennung einer kommunalen Stiftung trotz Missachtung haushaltswirtschaftlicher Vorschriften der Gemeindeverordnung

Die Klägerin errichtete die „Stadtwerke Stiftung für S.“ mit dem Zweck, andere gemeinnützige Körperschaften im Rahmen der Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, dem Umweltschutz, der Jugend- und Altenhilfe, des Wohlfahrtwesens, des Sportes und des Heimatgedankens zu unterstützen. Die Klägerin ist eine 100%ige Tochter der Stadtwerke S. GmbH, deren alleiniger Gesellschafter wiederum die Stadt S ist. Durch die Stiftung, die mit einem Grundstockvermögen von 1 Mio. EUR durch die Klägerin ausgestattet worden ist, sollten die sozialen Aktivitäten der Stadt S sowie ihrer Töchter- und Enkelgesellschaften organisatorisch zusammengefasst und zugleich durch die Gemeinnützigkeit Steuern gespart werden. Die Stiftungsaufsicht lehnte die Anerkennung der Stiftung unter Hinweis auf § 100 Abs. 3 GO NRW ab. Nach dieser Vorschrift darf Gemeindevermögen nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und nur dann in Stiftungsvermögen eingebracht werden, wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann.

Das VG hat der Klage der Stifterin auf Anerkennung stattgegeben. Die Anerkennung einer Stiftung ist nach der Reform der §§ 80 ff. BGB im Jahre 2002 ein gebundener Verwaltungsakt. Bei Vorliegen der in § 80 Abs. 1 und 2 BGB abschließend genannten gesetzlichen Voraussetzungen besteht kein Raum für verwaltungsbehördliches Ermessen. Das Gericht sah insbesondere die drei Voraussetzungen des § 80 Abs. 2 BGB als erfüllt an. Im Kern problematisch war allein die Frage, ob das Stiftungsgeschäft rechtswirksam ist. Dahingehende Bedenken verneint das Gericht jedoch. Eine Unwirksamkeit konnte sich allenfalls aus § 134 BGB in Verbindung mit § 100 Abs. 3 GO NRW ergeben. Zwar können grundsätzlich auch landesrechtliche Vorschriften ein zur Nichtigkeit führendes gesetzliches Verbot im Sinne des § 134 BGB darstellen. Bei der insoweit einzig in Betracht kommenden Regelung des § 100 Abs. 3 GO NRW handelt es sich nach Ansicht des Gerichts aber nicht um ein gesetzliches Verbot, dessen Verletzung zur Nichtigkeit des Stiftungsgeschäftes führt. Den haushaltswirtschaftlichen Regelungen spricht das VG nur interne Bindungswirkung zu, solange nicht eine Verschleuderung von Gemeindevermögen (sog. Verschleuderungsverbot [vgl. § 90 Abs. 1 GO NRW]) stattfindet. Letzteres sei bei der Errichtung einer Stiftung nicht der Fall.

VG Münster, Urt. v. 21.5.2010 – 1 K 1405/09

Begründung einer Stiftung nach liechtensteinischem Recht

Der BGH hat die Beschwerde der Beklagten gegen die Nichtzulassung der Revision für die Frage nach der wirksamen Errichtung einer Stiftung nach liechtensteinischem Recht (OLG Stuttgart, Urt. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09) zurückgewiesen. Nach seiner Auffassung habe weder die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung, noch erfordere die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Revisionsgerichts. Damit wird das Urteil des OLG Stuttgart rechtskräftig, welches sich mit der Frage befasste, ob die Stifterin und Erblasserin E der von ihr errichteten selbständigen Stiftung ein Wertpapier-Depot-Konto zustiften konnte oder dieses mangels Wirksamkeit der Stiftungserrichtung nach liechtensteinischem Recht Bestandteil des Nachlasses geworden ist. Nach Auffassung des OLG Stuttgart fehlte es an einer wirksamen Stiftungserrichtung, da das Stiftungsvermögen aufgrund der Weisungsunterworfenheit der Stiftungsorgane

gegenüber der E weiterhin auch E wirtschaftlich zuzurechnen war. Die wirksame Begründung einer Stiftung nach liechtensteinischem Recht setzte aber voraus, dass der Stifter das Stiftungsvermögen der Stiftung endgültig und ohne Widerrufsmöglichkeit zuführt. Dies gelte auch dann, wenn das Vermögen der Stiftung über einen Stiftungsverwalter zugeführt wird, der über einen Mandatsvertrag auf Weisung des wirtschaftlichen Stifters zu handeln hat. Auch nach Rechtsprechung des Fürstlichen Obersten Gerichtshofs des Fürstentums Lichtenstein ist das Vorliegen eines Mandatsvertrags wesentliches Indiz dafür, dass das Stiftungsvermögen nicht aus dem Herrschaftsbereich des Stifters ausgeschieden ist. Liegt ein Scheingeschäft mittels eines Strohmanns vor, ist das Vermögen weiterhin dem Vermögen des wirtschaftlichen Stifters zuzurechnen und fällt bei dessen Tod in seinen Nachlass und steht nicht im Wege eines Vertrages zu Gunsten Dritter auf den Todesfall dem im Stiftungsreglement benannten Nachbegünstigten zu.

BGH, Urt. v. 25.3.2010 – III ZR 190/09

Das sittenwidrige Stiftungsgeschäft

Im Jahr 2006 versagte die zuständige Stiftungsbehörde einer Stiftung, die ein mittlerweile rechtskräftig zu lebenslanger Freiheitsstrafe verurteilter Kindsmörder zu gründen beabsichtigte, wegen Sittenwidrigkeit die Anerkennung. Die Stiftungsbehörde befürchtete, dass der Stiftungsgedanke und die gesellschaftliche Bedeutung der Stiftung in Mitleidenschaft gezogen werden. *Büch* nimmt dies in seinem Beitrag zum Anknüpfungspunkt für die Frage, ob besondere Sittenmaßstäbe für Stiftungsgeschäfte gelten. Er untersucht hierzu in seinem Beitrag die Sittenwidrigkeit sowohl im Hinblick auf das Stiftungsgeschäft an sich, die Stifterpersönlichkeit, den Stiftungszweck und den Stiftungsnamen. Er befasst sich aber auch mit einer möglichen Sittenwidrigkeit des Errichtungsmotivs aufgrund des Missbrauchs der Stiftungsform. *Büch* kommt zu dem Ergebnis, dass im Stiftungsrecht für die Anwendung des § 138 BGB keine besonderen Sittenmaßstäbe gelten. Insbesondere eine „Stiftungswürdigkeit“ könne mangels Rechtfertigung nicht gefordert werden.

Markus Büch, Das sittenwidrige Stiftungsgeschäft, ZEV 2010, S. 440-445.

Steuerrecht

Auswirkungen der Abgeltungssteuer auf die Errichtung gemeinnütziger Stiftungen

In ihrem Beitrag zu den Auswirkungen der Abgeltungssteuer auf die Errichtung gemeinnütziger Stiftungen kommen die Autoren *Müller* und *Spanke* zu dem Ergebnis, dass die Abgeltungssteuer mitunter enorme Folgen für den Spendenabzug hat. Die mit der Reformierung des Spendenrechts verfolgte Intention des Gesetzgebers zur Schaffung weiterer Anreize für das Spenden und Stiften werde dadurch teilweise ins Gegenteil verkehrt. Stiftungszuwendungen würden sich in vielen Fällen nur noch dann steuerlich auswirken, wenn sich bei der Güntigerprüfung eine günstigere tarifliche Steuer als die Abgeltungssteuer ergebe.

Als alternative Gestaltung empfehlen *Müller* und *Spanke* in geeigneten Fällen eine Stiftungserrichtung durch die Kapitalgesellschaft, aus deren Beteiligung die Kapitaleinkünfte bezogen wurden. So könne der Aufwand sowohl bei der Körperschaft- als auch der Gewerbesteuer in Abzug gebracht und unbegrenzt auf zukünftige Veranlagungszeiträume vorgetragen werden. Die Stiftung würde dann aus Gewinnen finanziert, die weder bei der Gesellschaft noch bei den Gesellschaftern der Besteuer-

erung unterlegen haben. In Betracht komme diese Gestaltung insbesondere für Familien-Kapitalgesellschaften, die von den Mitgliedern einer oder mehrerer Familien mit gleichgerichtetem sozialen Betätigungswillen getragen werden.

Sebastian Müller/Tobias Steffen Spanke, Auswirkungen der Abgeltungssteuer auf die Errichtung gemeinnütziger Stiftungen, BB 2010, S. 2352 – 2346.

Keine Grundsteuerbefreiung für islamischen Kulturverein ohne Körperschaftstatus

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass die Beschränkung der vom Grundsteuergesetz gewährten Grunderwerbsteuerbefreiungen auf solche Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, sowie auf jüdische Kultusgemeinden verfassungsmäßig ist und daher die Grundsteuerbefreiung für einen islamischen Kulturverein, dem nicht der Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts verliehen ist, versagt.

Der Gesetzgeber sei berechtigt, die besondere Stellung der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften zum Anlass für eine Grundsteuerbefreiung zu nehmen. Da der Körperschaftstatus grundsätzlich allen Religionsgemeinschaften offen steht, liege darin weder ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz noch gegen den Grundsatz der religiösen und weltanschaulichen Neutralität des Staates. Auch die verfassungsrechtlich garantierte Religionsfreiheit vermittele keinen Anspruch auf eine Grundsteuerbefreiung.

Im Streitfall schied auch die gesetzlich vorgesehene Grundsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3b des Grundsteuergesetzes bei Verfolgung gemeinnütziger Zwecke aus, weil der islamische Kulturverein seinen Gemeinnützigkeitsstatus verloren hatte.

BFH, Urt. v. 30.06.2010 – II R 12/09

Berufsbetreuer und Verfahrenspfleger unterliegen nicht Gewerbesteuer

Mit Urteil vom 15.6.2010 hat der BFH seine Rechtsprechung zur Qualifikation der Einkünfte von berufsmäßigen Betreuern und Verfahrenspflegern geändert und entschieden, dass diese Einkünfte nicht gewerblich sind und daher nicht der Gewerbesteuer unterliegen.

In den entschiedenen Fällen hatte das Finanzamt die Einkünfte von Rechtsanwälten, die neben ihrer anwaltlichen Tätigkeit als Berufsbetreuer tätig waren, und die Einkünfte einer Volljuristin, die als Berufsbetreuer und Verfahrenspfleger agierte, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingestuft.

Der BFH hat nun entschieden, dass es sich nicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt, sondern um Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG), für die keine Gewerbesteuer anfällt.

Nach Auffassung des Gerichts seien die genannten Tätigkeiten den Einkünften aus sonstiger selbstständiger Arbeit zuzuordnen, weil sie ebenso wie die in der Vorschrift bezeichneten Regelbeispiele (Testamentsvollstreckung, Vermögensverwaltung, Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied) durch eine selbstständige fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis sowie durch Aufgaben der Vermögensverwaltung geprägt seien.

An der früheren Beurteilung, nach der Einkünfte berufsmäßiger Betreuer als gewerblich eingestuft wurden (BFH, Urt. v. 4.11.2004 – IV R 26/03), hält der BFH nicht mehr fest.

BFH, Urt. v. 15.06.2010 – VIII R 10/09

Lieferung ist nicht gleichzusetzen mit Beförderung von Gegenständen – Keine Umsatzsteuerbefreiung für die Beförderung von Organen

Das Ersuchen an den EuGH erging im Rahmen eines Rechtsstreits von Frau De Fruytier gegen den belgischen Staat wegen der Frage, ob die Beförderung von Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen für verschiedene Krankenhäuser und Laboratorien, die die Betroffene als Selbständige durchführt, der Mehrwertsteuer unterliegt.

Die Klägerin beruft sich hierbei auf die dem deutschen § 4 Nr. 17 a) UStG entsprechende belgische Regelung, der die Steuerbefreiung für „die Lieferung von menschlichen Organen (...)“ vorsieht.

Der EuGH beurteilte den Fall jedoch anders. Der der nationalen Norm zu Grunde liegende Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. d der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem sei dahin auszulegen, dass er nicht auf Beförderungen von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen anwendbar ist, die von einem Selbständigen für Krankenhäuser und Laboratorien durchgeführt werden. Die Lieferung von Gegenständen könne nach diesem EuGH-Urteil nicht gleichzusetzen sein mit der Beförderung von Gegenständen. Denn der Begriff „Lieferung eines Gegenstands“ erfasse jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer.

Wenn die Beförderung von menschlichen Organen daher allein darin bestehe, dass der Beförderer die betreffenden Gegenstände für verschiedene Krankenhäuser und Laboratorien körperlich von einem Ort zu einem anderen verbringt, kann eine solche Tätigkeit nicht einer „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gleichgestellt werden, da sie die andere Partei nicht ermächtigt, über die in Rede stehenden Gegenstände so zu verfügen, als wäre sie ihr Eigentümer.

Daher falle die Dienstleistung „Beförderungen von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen“ nicht unter die für die Lieferung dieser Gegenstände geltende Steuerbefreiung.

EuGH, Urt. v. 03.06.2010 - EuGH C-237/09

Kein Vorsteuerabzug für Sponsoring bei gemeinnützigem Verein

Streitig war, welche umsatzsteuerlichen Folgen sich beim Kläger aus einem Werbevertrag mit einem Automobilhersteller ergeben. Der Kläger ist ein Verein, der ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S. des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung (AO) verfolgt. Seine Sportler nehmen zum Teil an internationalen Wettkämpfen teil.

Nach einer Vereinbarung zwischen dem Kläger mit einem Automobilhersteller sollte dieser Sponsor des Klägers werden und damit auch in der Öffentlichkeit werben können. Der Kläger sollte u.a. auf der Sport- und Freizeitbekleidung den Schriftzug der Firma aufbringen und die Sportler verpflichten, diese bei Siegerehrungen oder anderen öffentlichen Terminen zu tragen.

Als Gegenleistung erhielt der Kläger keinen Geldbetrag, sondern von der Firma insgesamt 30 Fahrzeuge zur Verfügung gestellt, die dieser für seinen Sportbetrieb nutzen durfte.

Sämtliche mit den Fahrzeugen zusammenhängende Kosten (Reparaturen, Versicherungen, Kfz-Steuer, Leasingraten etc.) übernahm der Automobilhersteller.

Das Gericht nahm die Unternehmereigenschaft des Klägers an, der auch die Leistungen aus dem Vertrag mit der Firma dieser gegenüber erbracht hat. Da der Vertrag umfangreiche Aktivitäten und verschiedenste Maßnahmen vorsah, die der Kläger für den Sponsor zu erbringen hatte, wurde der Kläger im Rahmen seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – vorliegend Werbebetriebs – nachhaltig unternehmerisch im Sinne des UStG tätig. Für die Unternehmereigenschaft des Klägers spiele es jedenfalls keine Rolle, dass dieser ein gemeinnütziger Verein ist.

Bei einem gemeinnützigen Verein liege nur dann kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft für Zuwendungen zur Unterstützung ihrer Tätigkeit nur die Nutzung ihres Namens duldet oder sich darauf beschränkt, ohne besondere Hervorhebungen auf die Unterstützung durch einen Unternehmer auf Plakaten, in Veranstaltungsbekanntmachungen oder Katalogen hinzuweisen. Darüber gingen die hier vorliegenden Vereinbarungen jedoch weit hinaus.

Ein Vorsteuerabzug für die im Zusammenhang mit den Autos erhaltenen Rechnungen beim Verein sei jedoch gleichwohl nicht möglich, da das Zurverfügungstellen der Wagen nicht für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Vereins erfolgte. Denn nach Ansicht des Gerichts kommen Vereine nicht in den Genuss eines Vorsteuerabzugs, wenn die Verwendung der bezogenen Sach- und Dienstleistung für den ideellen, nichtunternehmerischen Bereich erfolgt, wie es hier der Fall war.

FG Baden-Württemberg, Urt. v. 29.3.2010 – 9 K 115/06

Andere Rechtsgebiete

Das Aus für Landessammlungsgesetze durch die „Dienstleistungsrichtlinie“ (2006/123/EG)

Kreutz befasst sich in seinem Beitrag mit dem Verhältnis der europäischen Dienstleistungsrichtlinie zu den lediglich in fünf Bundesländern noch bestehenden Landessammlungsgesetzen. *Kreutz* vertritt die Auffassung, der Anwendungsbereich der Dienstleistungsrichtlinie sei im Hinblick auf die Landessammlungsgesetze eröffnet: Unter anderem die Sammlungstätigkeit

auch gemeinnütziger Körperschaften als Mittelbeschaffung im Sinne des § 58 Nr. 1 AO für andere gemeinnützige Körperschaften sei als Dienstleistung im Sinne der Richtlinie zu qualifizieren. Nach den Landessammlungsgesetzen bedarf eine Sammlung von Geld- oder Sachspenden oder geldwerten Leistungen einer Erlaubnis. Diese Bedingung der Erlaubniserteilung qualifiziert *Kreutz* als Genehmigungsregelung im Sinne der Richtlinie. Dienstleistungstätigkeiten dürfen nach der Richtlinie aber unter anderem nur dann einer Genehmigungsregelung unterworfen werden, wenn diese durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und das angestrebte Ziel nicht durch ein milderes Mittel erreicht werden kann (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz). Diesen sieht *Kreutz* bei den Erlaubnisvorbehalten der Landessammlungsgesetze nicht gewahrt.

Kreutz kommt daher zu dem Schluss, dass die Landessammlungsgesetze nicht mit der Dienstleistungsrichtlinie vereinbar und damit aufzuheben seien.

Marcus Kreutz, Das Aus für Landessammlungsgesetze durch die Richtlinie 2006/123/EG, GewArch 2010, Teil 1 S. 241-244, Teil 2 S. 285-288.

Spenden in der Insolvenz

Der Fall der MEG AG hat im Dritten Sektor zu erheblicher Verunsicherung geführt. Dahinter verbirgt sich die Frage nach dem Schicksal der Spenden bei Insolvenz des Spenders. Im vorliegenden Fall hatte der Insolvenzverwalter der MEG AG, die nach Zusage und teilweiser Auszahlung einer Spende Insolvenz anmelden musste, die Auszahlung einer bereits zugesagten Spende gestoppt und darüber hinaus einen bereits geleisteten Betrag auf Grundlage des § 134 InsO zurückgefordert. Rechtsfolge nach § 143 InsO ist, dass das Empfangene vom Empfänger der Spende zurückgewährt werden muss. Ist der Spendenempfänger allerdings entreichert, entfällt die Verpflichtung zur Rückgewähr. *Roth* setzt sich in seinem Beitrag mit den Voraussetzungen des Nachweises der Entreicherung auseinander und zeigt darüber hinaus Möglichkeiten der Risikominimierung für Spendenempfänger im Rahmen der aktuellen Gesetzeslage auf. Gleichzeitig weist *Roth* auch auf Korrekturmöglichkeiten durch den Gesetzgeber hin. Außerdem behandelt der Beitrag die vergleichbare Problematik im Bereich des Sponsorings.

Gregor Roth, Wie gewonnen so zerronnen – Zum Schicksal von Spenden in der Insolvenz, ZInsO 2010, S. 1617-1628.

Rechtsprechung

Vereinsrecht

Haftungsprivileg des Vereinsmitglieds

BGB § 670

1. Ein Verein hat seine Mitglieder grundsätzlich von der Haftung ganz oder teilweise freizustellen, wenn sich bei der unentgeltlichen Durchführung der satzungsmäßigen Aufgaben eine damit typischerweise verbundene Gefahr verwirklicht hat und dem Mitglied weder Vorsatz noch grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist.

2. Das Haftungsprivileg entfällt nicht durch eine freiwillige Haftpflichtversicherung des Vereinsmitglieds.

3. Der Vorstandsbeschluss eines Vereins zur Erteilung eines unentgeltlichen Auftrags ist noch keine Entgeltvereinbarung mit dem erst zu Beauftragenden.

OLG Schleswig, Urt. v. 24.9.2009 – 11 U 156/08 (rkr.)

Gründe

I.

[1] Die Parteien streiten um Schadensersatz, den die Klägerin als Feuerversicherung nach der Regulierung eines Versicherungsfalles aus übergegangenem Recht vom Beklagten als Brandverursacher begehrt.

[2] Der Beklagte war langjähriges Mitglied des ... Schützenvereins. Nach § 5 der Satzung des Vereins waren alle Mitglieder verpflichtet, die Einrichtungen des Vereins funktionstüchtig zu erhalten. Dem Beklagten, der früher als Schlosser berufstätig

gewesen war und daher Erfahrungen mit Metallschweißarbeiten hatte, wurde aufgrund eines Beschlusses des Vereinsvorstandes vom 24.1.2005 aufgetragen, einen Wasserkasten für die Regenrinne zu fertigen und diesen an der

Regenrinne zu montieren. Hierfür sollte er nach dem Vorstandsbeschluss die Materialkosten erstattet und ein Entgelt von 15,00 € je Stunde erhalten. Nachdem er den Kasten in seiner heimischen Werkstatt gebaut hatte, war die Verbindung mit der Regenrinne herzustellen. Hierzu entfernte der Beklagte am 05.2.2005 vom Flachdach des Vereinsgebäudes einen Teil der Bitumenbahnen („Dachpappe“). Mit einem Elektroschweißgerät verband er den Kasten mit einem Eisenträger, wobei einige Funken flogen. Im Anschluss an die Montage verschloss der Beklagte die geöffnete Bitumendecke wieder, indem er ein ca. 0,5 Quadratmeter großes Bitumenbahnstück mit einem Propangas-gespeisten Brenner erhitze und es sodann auf das Dach drückte, wo es verklebte. Der Streithelfer, ebenfalls Vereinsmitglied, assistierte bei den Arbeiten. Er sollte auf den Funkenflug achten. Zum Zwecke der Brandvorsorge stellten beide zwei Feuerlöscher und einen Eimer mit 10 Litern Wasser griffbereit. Nach Beendigung der Arbeiten begab sich der Streithelfer auf die Toilette. Während der Beklagte noch Werkzeug zusammen räumte, bemerkte der Beklagte etwa 1,5 m von der Arbeitsstelle entfernt im Flachdach unter der Holzdecke ein Knistern. Das Feuer konnte trotz sofortigen Löschversuches des Beklagten und eines zeitnahen Feuerwehrgroßeinsatzes nicht gelöscht werden und führte zur Zerstörung des Vereinsheims. Die Klägerin zahlte als Gebäudeversicherung des Vereins zur Regulierung des Schadens auf Privatgutachtenbasis eine Versicherungsleistung in Höhe von 573.932,00 €. Sie verlangt den Ersatz dieses Betrags von dem privathaftpflichtversicherten Beklagten.

[3] Die Klägerin hat behauptet, der von ihr regulierte Betrag sei der Höhe nach angemessen. Sie hat gemeint, der Beklagte habe den Schaden grob fahrlässig herbeigeführt. Da der Beklagte privathaftpflichtversichert sei, sei ein Grund für eine Haftungsprivilegierung nicht gegeben.

[4] – [7] [...]

[8] Der Beklagte hat behauptet, er sei unentgeltlich tätig geworden. Er hat gemeint, als Vereinsmitglied hafte er wegen seiner unentgeltlichen Gefälligkeitshandlung nur für grobe Fahrlässigkeit, die ihm aber nicht vorzuwerfen sei. Sein privater Haftpflichtversicherungsschutz ändere hieran nichts.

[9] Das Landgericht hat die Klage abgewiesen. Es hat gemeint, der Beklagte habe den Schaden aufgrund leichter Fahrlässigkeit verursacht. Es hat sodann auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes (BGH NJW 2005, 981 ff) Bezug genommen, wonach Vereinsmitglieder, die Dritten gegenüber aufgrund einer leicht fahrlässigen Pflichtverletzung bei unentgeltlichen, gefahrgeneigten Vereinstätigkeiten haften müssen, gegen den Verein einen Freistellungsanspruch hätten. Diese Haftungsprivilegierung hat das Landgericht auf den vorliegenden Fall, in dem der Beklagte den Verein selbst geschädigt hat, übertragen. Es hat gemeint, dass „im Innenverhältnis“ der Anspruch des Vereins fortiele. Der freiwillige Abschluss einer Privathaftpflichtversicherung könne hieran nichts ändern. Deshalb könne dahinstehen, ob der Beklagte Dritter i.S.d. § 67 VVG a.F. sei.

[10] Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Berufung.

[11] – [16] [...]

II.

[17] Die Berufung der Klägerin ist zulässig. In der Sache bleibt sie ohne Erfolg. Dem Verein steht kein Anspruch gegen den Beklagten zu, der auf die Klägerin gemäß § 67 VVG a.F. hätte

übergehen können.

[18] 1. Das Landgericht hat zutreffend festgestellt, dass der Verein vom Beklagten keinen Schadensersatz nach § 280 Abs. 1 BGB verlangen konnte.

[19] a) Zwischen dem Verein und dem Beklagten hat ein unentgeltliches vertragliches Schuldverhältnis i.S.d. § 241 BGB bestanden, aufgrund dessen der Beklagte zur Einhaltung von nebenvertraglichen Sorgfaltspflichten verpflichtet gewesen ist.

[20] Das Landgericht hat die Vereinbarung zutreffend nach den Regeln des Auftragsrechts (§§ 662 ff BGB) beurteilt. Der Bundesgerichtshof (BGHZ 89, 153ff) hat für das Tätigwerden eines Vereinsmitglieds für seinen Verein eine unmittelbare Anwendung der Vorschriften des Arbeitsrechts abgelehnt, da kein dauerhaftes Arbeitsverhältnis zwischen dem Verein und dem Mitglied besteht und die in einem solchen Falle zwischen dem Verein und seinem Mitglied bestehende Vertragsbindung als „Geschäftsbesorgungsverhältnis besonderer Art“ qualifiziert, auf das bestimmte Vorschriften des Auftragsrechts entsprechende Anwendung finden sollen. Dies gilt auch vorliegend.

[21] Der Beklagte ist aufgrund § 5 der Vereinssatzung zur Unterstützung des Vereins und zur Erhaltung seiner Einrichtungen verpflichtet gewesen. Er ist zudem konkret vom Vorstand aufgrund des Beschlusses vom 24.1.2005 beauftragt worden, den Anschluss des Wasserkastens an der Regenrinne über der Waffenkammer unter Durchführung von erforderlichen Schweißarbeiten in fachlicher Weise herzustellen.

[22] Der Beklagte ist dabei unentgeltlich tätig geworden. Unentgeltlich handelt der Auftragnehmer, wenn er für die Tätigkeit im Interesse des Auftraggebers für die Arbeitsleistung und den Zeitaufwand, der damit verbunden ist, als solches keine Vergütung erhält (Palandt-Sprau, Rn. 8 zu § 662 BGB).

[23] Der Vorstandsbeschluss vom 24.1.2005, nach dem der Beklagte und der Streithelfer je 15,00 € pro Stunde als Entgelt für ihre Arbeit erhalten sollten, ist noch keine Entgeltvereinbarung. Der Beschluss hat keine Außenwirkung. Nach der Beweisaufnahme steht zur Überzeugung des Senats fest, dass der Beklagte von diesem Vorstandsbeschluss bei seiner Arbeit keine Kenntnis gehabt und kein Entgelt erhalten hat. Der Zeuge A. hat glaubhaft und widerspruchsfrei ausgesagt, dass ein Entgelt zwischen dem Verein und dem Beklagten nicht vereinbart worden sei. Wie die Entgeltregelung überhaupt in den Vorstandsbeschluss geraten sei, könne er nicht mehr erklären. Der Beklagte habe für die streitgegenständlichen Arbeiten von dem Verein lediglich seine Materialkosten erstattet erhalten. Diese Aussage stimmt mit den weiteren Feststellungen des Landgerichts überein, wonach der Beklagte auch bei früheren Arbeiten nur den Materialaufwand ersetzt bekommen hatte.

[24] b) Der Beklagte hat eine nebenvertragliche Sorgfaltspflicht verletzt, wenn er die Arbeiten so durchführte, dass der Dachstuhl Feuer fing und das Vereinsheim abbrannte.

[25] Ob dies tatsächlich der Fall war, kann für die Entscheidung dieses Rechtsstreits dahinstehen. Selbst wenn dem Beklagten die Verursachung des Feuers vorzuwerfen wäre, würde er gegenüber dem Verein und damit der Klägerin nicht haften.

[26] c) Der Beklagte hätte dann zwar die Pflichtverletzung gemäß § 280 Abs. 1 BGB zu vertreten. Das reicht für eine Haftung des Beklagten jedoch im vorliegenden Fall nicht aus. Fahrlässig handelt gemäß § 276 Abs. 2 BGB, wer die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt. Ein über leichte Fahrlässigkeit hinausgehender Verschuldensvorwurf oder sogar grob fahrlässiges Verhalten ist dem Beklagten hingegen nicht zur Last zu legen.

[27] aa) Die Beweislast für ein Nichtvertretenmüssen trifft nach § 280 Abs. 1 Satz 2

BGB den Schuldner. Einen vollständigen Entlastungsbeweis kann der Beklagte vorliegend nicht führen.

[28] Soweit das Landgericht von der Beweislastregelung des § 280 Abs. 1 Satz 2 BGB abgewichen ist (Seite 5 LGU) und die im Arbeitsrecht geltende, ausnahmsweise anders gelagerte Beweislastverteilung des § 619 a BGB auf den vorliegenden Fall angewendet hat, weil die Haftungsprivilegierung sonst „leer laufe“, hat der Senat Bedenken dem zu folgen, da es sich bei Vereinsmitgliedern eben nicht um Arbeitnehmer handelt (vgl. BGHZ 89, 153).

[29] Jedoch führt dies zu keinen abweichenden Ergebnissen. Denn bei der vorzunehmenden Bemessung des Fahrlässigkeitsgrades sind die Tatsachenfeststellungen des Landgerichts - unabhängig von der Beweislastverteilung - zu würdigen. Es ist das vom Landgericht festgestellte tatsächliche Geschehen für die Bewertung des Verschuldensgrades zugrunde zu legen. Der Grad und die Arten des Verschuldens sind Rechtsbegriffe (Palandt-Heinrichs Rn. 47 zu § 276 BGB unter Hinweis auf BGHZ 10, 16, 74). Die Feststellung ihrer Voraussetzungen liegt im Wesentlichen auf tatsächlichem Gebiet (Palandt a.a.O., mit Verweis auf BGH LM § 823 Nr. 44).

[30] bb) Hiernach kann dem Beklagten allenfalls leichte Fahrlässigkeit bei der Pflichtverletzung zur Last gelegt werden kann.

[31] Das Landgericht hat zutreffend festgestellt, dass der Beklagte aufgrund seiner früheren beruflichen Tätigkeit Erfahrungen mit Metallschweißarbeiten und deren Gefährlichkeit hatte. Der Beklagte hatte erst mit einem Elektroschweißgerät den Wasserkasten an der Regenrinne befestigt und anschließend mit einem Propangasbrenner den Bitumenbelag auf dem hölzernen Dachstuhl erhitzt. Während der Schweißarbeiten sind Funken ca. 20 - 30 cm, weit - nach Vortrag der Klägerin bis zu 1,5 m - weit gespritzt. Danach wurde durch den Brenner der Dachbelag erhitzt.

[32] Dass der Beklagte bei den Tätigkeiten mit einer gesteigerten Sorglosigkeit vorgegangen ist, ist nicht dargetan und nicht ersichtlich. Der Beklagte hat vielmehr ein gesteigertes Gefahrenbewusstsein bewiesen. Er hat Erfahrungen mit ähnlichen Arbeiten gehabt und Feuerschutzmaßnahmen getroffen. Der Streithelfer hat bei den Arbeiten auf den Funkenflug geachtet. Beide haben zwei Feuerlöcher und einen Eimer mit 10 Litern Wasser mit zu ihren Arbeiten genommen.

[33] Soweit die Klägerin erstmals in der Berufungsbegründung vom 25.2.2009 (Bl. 176 ff) das Vorhandensein des Eimers und der zwei Feuerlöcher bei den Dacharbeiten bestritten hat (Seite 8, Bl. 183) war dieses Verteidigungsmittel nach § 531 Abs. 2 ZPO ausgeschlossen. Erstinstanzlich hatte die Klägerin den substantiierten Vortrag des Beklagten in der Klagerwiderrung vom 27.11.2007 (Bl. 24 ff - dort Seite 7 (Bl. 31)) nicht bestritten. Im Schriftsatz vom 29.7.2008 (Bl. 78 ff, dort Seite 5, Bl. 82) hatte sie sich eingelassen, dass „selbst wenn man davon ausgeht, dass zwei Feuerlöcher vorhanden waren“, dies nicht ausgereicht hätte. Diese Einlassung ist gemäß § 138 Abs. 3 ZPO jedenfalls als Zugeständnis hinsichtlich des Vorhandenseins der Feuerlöcher auszulegen.

[34] Erst nach Beendigung der Arbeiten, als der Streithelfer auf Toilette gegangen war, hörte der Beklagte ein Knistern und nahm sofort den Feuerlöcher zur Hand, den er wegen des Dachbelages und der Vertäfelung nicht einsetzen konnte. Zudem alarmierte der Beklagte umgehend die Feuerwehr.

[35] Soweit die Klägerin meint, dass es überhaupt unverantwortlich sei, als Person ohne Fachausbildung und ohne Schweißnachweis und ohne Kenntnis der Unfallverhütungsvorschriften diese Arbeiten mit offenem Feuer auf trockenem Holz durchzuführen, teilt der Senat diese Einschätzung nicht. Nach

allgemeiner Lebenserfahrung finden Bitumenbahnen als Dachbelag auch von Holzdächern häufig Verwendung. Hier war das Dach bereits zuvor mit verschweißten Bitumenbahnen gedeckt worden. Der Vereinsvorstand hatte gegen die Durchführung dieser Arbeiten keine Bedenken erhoben.

[36] Der dem von der Klägerin im Termin in Bezug genommenen Urteil des 16. Zivilsenats des Schleswig-Holsteinischen Oberlandesgerichts vom 9.10.2008 (16 U 39/07) zugrunde liegende Sachverhalt ist mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar. Dort wurden Arbeiten mit einem Gasbrenner von einem unerfahrenen Schädiger ausgeführt, der mit einem im Baumarkt neu erworbenen Gerät ohne Auseinandersetzung mit der Gebrauchsanleitung im „learning-by-doing“-Prinzip tätig geworden war, ohne sich Gedanken zu einer Brandgefährdung gemacht oder Brandvorsorge betrieben zu haben und dabei eine sich vor seinen Augen vollziehende Brandentwicklung übersah.

[37] Ein grob fahrlässiges Verhalten des Beklagten ist erst recht nicht zu erkennen. Grob fahrlässig ist nach der Rechtsprechung ein Handeln, bei dem die erforderliche Sorgfalt nach den gesamten Umständen in ungewöhnlich grobem Maße verletzt worden ist und bei dem dasjenige unbeachtet geblieben ist, was im gegebenen Fall jedem hätte einleuchten müssen, wobei auch subjektive, in der Person des Handelnden begründete Umstände zu berücksichtigen sind (BGHZ 10, 14, 16; BGHZ 89, 153, 161; BGH NJW 2005, 981 Rn. 16). Grobe Fahrlässigkeit setzt das Wissen des Handelnden um die Gefährlichkeit seines Tuns voraus, kann aber auch zu bejahen sein, wenn der Schädiger diese Gefährlichkeit leichtfertig nicht erkennt (Palandt-Heinrichs Rn. 6 zu § 277 BGB mit Hinweis auf BGH NJW-RR 1989, 991). Hierfür liegen keine Anhaltspunkte vor.

[38] d) Das Landgericht hat schließlich auch zutreffend festgestellt, dass vorliegend der Beklagte von einer Haftung gegenüber dem geschädigten Verein freizustellen ist.

[39] aa) Ein Verein hat nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH NJW 2005, 981; m.w.N.) seine Mitglieder grundsätzlich von der Haftung ganz oder teilweise freizustellen, wenn sich bei der unentgeltlichen Durchführung der satzungsmäßigen Aufgaben eine damit typischerweise verbundene Gefahr verwirklicht hat und dem Mitglied weder Vorsatz noch grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist.

[40] Zur Begründung dieser Haftungsfreistellung wird in der Rechtsprechung teils auf eine entsprechende Anwendung des § 670 BGB (Aufwendungsersatz für unentgeltlich tätige Beauftragte) abgestellt, teils auf den im Arbeitsrecht entwickelten Grundsatz der Risikozurechnung bei Tätigkeit in fremdem Interesse („gefahr geneigte Arbeit“ BGH NJW 2005, 981). Die Freistellungspflicht beruht letztlich auf einer Billigkeitserwägung (BAG ZIP 1994, 1712, 1715). Im Rahmen des Auftragsrechts besteht heute trotz unterschiedlicher dogmatischer Begründung Einmütigkeit darüber, dass der Beauftragte in aller Regel nicht mit dem vollen Risiko der im Interesse des Geschäftsherrn ausgeübten Tätigkeit belastet werden darf und ihm deshalb ein Anspruch auf Ersatz oder Freistellung von solchen Nachteilen zustehen kann, die er bei der Durchführung des Auftrags unfreiwillig erleidet (siehe zur Rechtslage BGH NJW 2005, 981 ff, Rn. 10, zitiert nach Juris m.w.N.). Die Anerkennung einer grundsätzlichen Freistellungsverpflichtung des Vereins bei schadensgeneigter Tätigkeit liegt nicht nur im Interesse der betroffenen Vereinsmitglieder, sondern auch des Vereins selbst. Die Vereine sind auf die ehrenamtliche Mitarbeit von Mitgliedern angewiesen; ohne diese wären sie in aller Regel nicht in der Lage, ihre Aufgaben zu erfüllen. Müssten die ehrenamtlich tätigen Mitglieder alle Risiken der ihnen übertragenen Aufgaben

grundsätzlich alleine tragen, hätte dies zur Folge, dass ein erheblicher Teil von ihnen nicht mehr zur Mitarbeit bereit wäre. Das aber würde zu einer erheblichen Störung des Vereinslebens führen.

[41] bb) Die vom BGH für eine Haftungsbeschränkung aufgestellten Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Die Arbeiten wurden unentgeltlich vom Beklagten durchgeführt.

[43] Es handelte es sich um eine satzungsmäßige Aufgabe. Der Beklagte hatte es als einfaches Mitglied übernommen, die Regenrinne des Vereinsheims zu erneuern. Seine Tätigkeit hat damit dem Satzungszweck des § 5 gedient, die Einrichtungen funktionstüchtig zu erhalten. Die Instandhaltung der Vereinseinrichtungen ist vorliegend in der Satzung des Schützenvereins ausdrücklich als Pflicht des Mitgliedes formuliert worden. Auch ohne eine so deutliche Formulierung wäre die Tätigkeit als „satzungsgemäß“ auszulegen gewesen. Sie dient dem Verein und fördert so den gemeinnützigen Vereinszweck. Die Arbeit ist auch für den Vereinsvorstand vorhersehbar mit typischen Gefahren verbunden gewesen. Die vom Beklagten verlangte Aktivität hat handwerkliche Arbeiten erfordert, bei denen Fehler nicht auszuschließen waren. Mitglieder, die vom Verein beauftragt werden, Schweißarbeiten an einem Dach auszuführen, sind daher typischer Weise der Gefahr ausgesetzt, die ihnen übertragenen Sorgfaltspflichten zu verletzen und dadurch Schäden zu verursachen.

[44] cc) Soweit die Klägerin darauf verweist, dass mindestens eine quotenmäßige Mithaftung wegen einer mittleren Fahrlässigkeit nach den Grundsätzen des Arbeitsrechts zur gefahrgeneigten Arbeit greifen müsse, folgt der Senat dem nicht. Zwar sieht die arbeitsgerichtliche Rechtsprechung (BAG NZA 1998, 140-141) vor, dass bei grober Fahrlässigkeit der Arbeitnehmer in aller Regel den gesamten Schaden zu tragen hat, er bei leichtester Fahrlässigkeit dagegen nicht haftet und bei „normaler“ Fahrlässigkeit der Schaden in aller Regel zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer quotal zu verteilen ist. Diese Regeln über die gefahrgeneigte Arbeit bei entgeltlichen Arbeitsverhältnissen sind aber wegen der Unentgeltlichkeit der Arbeiten im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

[45] dd) Das Landgericht hat zu Recht ausgeführt, dass die Rechtsprechung zur Haftungsfreistellung des Vereinsmitgliedes gegenüber Dritten auch im Innenverhältnis zum geschädigten Verein gilt und daher einem Schadenersatzanspruch des Vereins entgegen gehalten werden kann. Das Vereinsmitglied würde sonst im Innenverhältnis zum Verein schärfer haften als gegenüber Dritten. Dies würde einen nicht gerechtfertigten Wertungswiderspruch bedeuten.

[46] e) Die Haftungsprivilegierung entfällt nicht, weil der Beklagte freiwillig eine private Haftpflichtversicherung abgeschlossen hatte.

[47] aa) Dem steht das sog. „Trennungsprinzip“ entgegen, wonach die Eintrittspflicht des Versicherers dem Anspruch folgt und nicht umgekehrt. Dieses Prinzip wurde von der Rechtsprechung nur in Ausnahmefällen und nur bei der auf Opferschutz gerichteten Kfz-Haftpflichtversicherung als Pflichtversicherung durchbrochen. Ein solcher Ausnahmefall liegt hier nicht vor.

[48] Dabei steht dem Fortfall der Haftungsprivilegierung nicht schon entgegen, dass sich das Bestehen einer Haftpflichtversicherung überhaupt als haftungsbegründend auswirken würde. Bereits das Reichsgericht (RG DR 1944, 290, 291) als auch der BGH (BGH Großer Senat, BGHZ 18, 149, 166) haben in der früheren Rechtsprechung zur Billigkeitshaftung nach § 829 BGB das Bestehen einer Haftpflichtversicherung als für die Höhe der Entschädigung bedeutsam gehalten (BGHZ 76, 279, 283 m.w.N.). Eine Haftpflichtversicherung des Schädigers hat zu

höheren Zahlungen an den Geschädigten geführt. Mit Urteil v. 18.12.1979 (BGHZ 76, 279, 283) hat der BGH entschieden, dass auch die Entstehung von Ansprüchen (allerdings nur aus § 829 BGB) vom Bestehen eines Haftpflichtversicherungsschutz abhängig sein könne. Der Schädiger haftete also (nur), weil er versichert war.

[49] Mit Urteil v. 11.10.1994 (VI ZR 303/93, BGHZ 127, 186 ff) hat der BGH allerdings betont, dass diese Durchbrechung des Trennungsprinzips nur für die gesetzliche Kfz-Haftpflichtversicherung gelten könne. Deren Zweck sei in erster Linie auf den Schutz des Geschädigten ausgerichtet. Den Geschädigten sollte ein möglichst lückenloser Schutz verschafft werden, und zwar auch in solchen Fällen, in denen der Schädiger nicht leistungsfähig ist. Diesem Ziel diene die Einführung der Kfz-Pflichtversicherung mit dem Direktanspruch gegen den Versicherer. Die Übertragung dieser Gedanken zur Anspruchsbegründung auf eine freiwillig abgeschlossene, private Haftpflichtversicherung hat der BGH (BGHZ 127, 186 ff) abgelehnt. Er hat zwar erwogen, ob ein inzwischen eingetretener Funktionswandel der Haftpflichtversicherung im sozialwirtschaftlichen Gefüge es ganz allgemein erlaube, den Versicherungsschutz – auch den aus einer freiwilligen Privathaftpflichtversicherung – als Vermögensbestandteil des Schädigers voll in die Billigkeitsprüfung des § 829 BGB einzubeziehen. Er hat sich von einem solchen Funktionswandel jedenfalls für den Bereich der freiwilligen Haftpflichtversicherung schließlich aber nicht überzeugen können. Der Grund liegt darin, dass die freiwillige Haftpflichtversicherung vorrangig den Versicherten vor Vermögensnachteilen schützen und nicht das Opfer begünstigen soll. Nur in Ausnahmefällen wurde eine Berücksichtigung bei der Höhe des zu zahlenden Betrages anerkannt (BGHZ 127, 186 ff).

[50] Dieser Ansicht schließt sich der Senat an.

[51] bb) Nur zur Vollständigkeit weist der Senat darauf hin, dass die von der Klägerin angeführte neuere Rechtsprechung des BGH zum konkludenten Haftungsausschluss bei Kfz-Unfällen (vgl. u.a. BGH NJW 2009, 1428 ff; BGHZ 63, 140, 142 ff) vorliegend zu keinem anderen Ergebnis führen würde.

[52] Denn aus verschiedenen Gründen verbietet sich ein Vergleich zwischen einer Haftungsprivilegierung aufgrund einer vertraglichen Abrede zwischen zwei gleichberechtigten Vertragspartnern (etwa Nachbarn, vgl. OLG Frankfurt ZfSch 2002, 467-468 – zitiert nach Juris) einerseits und der Haftungsprivilegierung des ehrenamtlich tätigen Vereinsmitgliedes gegenüber dem Verein andererseits. Während im ersten Fall die Interessen der Vertragsparteien gleichberechtigt nebeneinander stehen, wird im zweiten Fall das Vereinsmitglied satzungsgemäß weisungsgebunden und fremdbestimmt für den übergeordneten Vereinszweck tätig. Es mag zutreffen und nahe liegen, dass sich gleichberechtigte Vertragspartner über Haftungsfragen einigen. Dies dürfte aber eher fern liegen, wenn ein Vereinsmitglied satzungsgemäß im übergeordneten Interesse des Vereins tätig wird. Dass das Vereinsmitglied anstelle des Vereins, in dessen Auftrag er satzungsgemäß tätig ist, haften will, dürfte nicht zu unterstellen sein. Die Einbettung der Tätigkeit in den Rahmen des Vereinszwecks unterscheidet diese von anderen Tätigkeiten im Rahmen eines Zwei-Personen-Verhältnisses. Dass beide Tätigkeiten unentgeltlich sind, mithin auf Gefälligkeit beruhen, macht sie noch nicht vergleichbar.

[53] Die Haftungsfreistellung des Vereinsmitglieds beruht nach der Rechtsprechung auch methodisch nicht auf einer ergänzenden Vertragsauslegung, sondern auf einer entsprechenden Anwendung der Grundsätze des Auftragsrechts. Der Gedanke des § 670 BGB (Aufwendungsersatz) wird ausgeweitet und auf das Vereinsmitglied übertragen.

[54] Schließlich würde bei einer Billigkeitsprüfung im hier konkret vorliegenden Fall – wenn man denn methodisch falsch eine ergänzende Vertragsauslegung vornehmen wollte – ebenso zu berücksichtigen sein, dass auch der Verein bei der Klägerin eine Gebäudeversicherung abgeschlossen hatte. Wie sich dies bei einer fiktiven Vertragsabsprache zwischen Verein und Mitglied ausgewirkt hätte, ist ungewiss. Hierbei wäre zu berücksichtigen, dass der Verein von seiner Gebäudeversicherung möglicherweise die Neuwertversicherungssumme erhalten hätte, vom Beklagten, mag er auch privathaftpflichtversichert gewesen sein, hingegen nur Zeitwertersatz zu erwarten gewesen wäre.

[55] Es kann bezweifelt werden, dass sich die Parteien bei solcher Interessenlage auf eine vorrangige Ersatzpflicht des Beklagten geeinigt hätten.

[56] Zudem hätte bei Vertragsschluss berücksichtigt werden müssen, dass Zweifel am Bestehen des Versicherungsschutzes des Beklagten bestehen könnten. Nach § 1 Satz 1 der Besonderen Bedingungen über die Privathaftpflichtversicherung (Mustertarif 2000, vgl. Prölss/Martin VVG, Rn. 5 zu § 1) umfasst der Versicherungsschutz „die gesetzliche Haftpflicht als Privatperson aus den Gefahren des täglichen Lebens - mit Ausnahme der Gefahren eines Betriebes, Berufes, Dienstes, Amtes (auch Ehrenamtes), einer verantwortlichen Betätigung in Vereinigungen aller Art oder einer ungewöhnlichen und gefährlichen Beschäftigung“. Dass es sich vorliegend um die Gefahr eines Amtes oder Ehrenamtes gehandelt hätte, erscheint zumindest denkbar. Dass der Beklagte angesichts dieser Unsicherheit hinsichtlich des Deckungsschutzes freiwillig die Haftung auch für leichte Fahrlässigkeit übernommen hätte, erscheint dem Senat als unwahrscheinlich.

[57] 2. Aus den vorstehenden Gründen steht dem Verein – und damit der Klägerin – auch kein durchsetzbarer Anspruch aufgrund einer deliktischen Handlung aus § 823 BGB zu.

[58] 3. Zutreffend hat das Landgericht angenommen, dass dahinstehen kann, ob die Inanspruchnahme des Beklagten schließlich an § 67 VVG a.F. scheitern würde.

[59] – [61] [...]

Stiftungsrecht

Untreue des Stiftungsvorstandes

BGH, Urt. v. 24.6.2010 – 3 StR 90/10

Gründe

[1] Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Untreue in acht Fällen zur Gesamtgeldstrafe von 120 Tagessätzen zu je 30 € verurteilt. Hiergegen wendet sich der Angeklagte mit seiner auf eine Verfahrensrüge und die Sachrüge gestützten Revision. Er ist der Auffassung, sein Verhalten erfülle nicht den Tatbestand der Untreue. Mit ihrer zu Ungunsten des Angeklagten eingelegten Revision rügt die Staatsanwaltschaft die Verletzung materiellen Rechts. Sie ist der Ansicht, das Landgericht sei rechtsfehlerhaft von einem zu geringen Schaden ausgegangen.

[2] [...]

[3] I. Feststellungen und rechtliche Würdigung des Landgerichts

[4] 1. Nach den Urteilsfeststellungen war der Angeklagte alleiniger Vorstand der Stiftung „J. B.“ (im Folgenden: „J.B.“), einer außeruniversitären öffentlichen und jedermann zugänglichen Bibliotheks- und Studieneinrichtung für den reformierten Protestantismus. Oberstes Organ der Stiftung ist das Kuratorium, das die Geschäftsführung des Vorstands überwacht und

ihm gegebenenfalls Weisungen erteilt. Das Stiftungsvermögen bestand aus Grundstücken, Gebäuden, einem umfangreichen historischen Bibliotheksbestand mit Büchern, Archivalien, Bildern, Mobiliar und Inventar sowie Kapitalvermögen, das in Aktien und anderen, einem Kursrisiko unterliegenden Finanzprodukten angelegt war. Durch die Krise an den Börsen in Folge des Anschlags auf das World Trade Center in New York am 11. September 2001 hatte sich das Barvermögen der Stiftung bis Ende 2007 auf 3.417.794,30 € verringert.

[5] Der Angeklagte war auch einzelvertretungsberechtigter Vorstand der Stiftung „L.“, deren Zweck die Förderung von Kunst, Kultur, Wissenschaft, Forschung und Religion, insbesondere auch die Förderung der „J. B.“ war. Das Stiftungsvermögen setzte sich aus Sachwerten in Höhe von ca. 134.000 € sowie Bankguthaben von ca. 3.000 € zusammen.

[6] Der Angeklagte, der die finanzielle Situation beider Stiftungen kannte, kaufte im Zeitraum vom 9. November 2005 bis 10. Januar 2008 in acht Fällen für die „J.B.“ Archive, Gemälde, Druckgraphik und Bücher für insgesamt 1.689.000 €. Vom Kuratorium, das jeweils vom Angeklagten informiert worden war, wurden gegen die Ankäufe und deren Bezahlung aus dem Stiftungskapital keine Einwände erhoben, obwohl die Mitglieder des Kuratoriums gleichzeitig über die Schwierigkeiten klagten, die laufende Arbeit der Stiftung wegen deren geringer finanzieller Ausstattung zu finanzieren. In drei Fällen übertrug der Angeklagte die „Rechte und Pflichten“ aus den Kaufverträgen auf den „L.“.

[7] 2. In seiner rechtlichen Würdigung hat das Landgericht im Wesentlichen ausgeführt: Der Angeklagte habe in acht Fällen die ihm eingeräumte Befugnis, über das Vermögen der „J. B.“ zu verfügen, missbraucht, und dieser dadurch einen Schaden von insgesamt 59.794 € zugefügt. Er habe gegen seine Pflicht verstoßen, das Barvermögen der Stiftung, aus dessen Erträgen deren laufender Betrieb zu finanzieren gewesen sei, ungeschmälert zu erhalten. Zwar seien der „J. B.“ Sachwerte in Höhe des jeweils gezahlten Kaufpreises zugeflossen, so dass das Stiftungsvermögen insgesamt in seinem Bestand nicht nachteilig verändert worden sei. Jedoch habe der Angeklagte der Stiftung Liquidität in Höhe der Kaufpreise entzogen und damit deren laufenden Betrieb durch den Ausfall von Zinserträgen erheblich gefährdet. Der entstandene Schaden errechne sich aus einer entgangenen Verzinsung von 2 % des jeweiligen Kaufpreises, beginnend jeweils am Tag des Vertragsschlusses und endend am letzten Arbeitstag des Angeklagten. Eine teilweise Refinanzierung der Ankäufe durch die Stiftung „L.“ sei angesichts deren geringer liquider Mittel weder möglich noch zu erwarten gewesen. Von einer wirksamen Einwilligung des Kuratoriums habe der Angeklagte nicht ausgehen können, weil insoweit ein kollusives Zusammenwirken der Stiftungsorgane zum Nachteil des Stiftungsvermögens vorgelegen habe.

[8] II. Gegen den Schuldspruch bestehen aus mehreren Gründen durchgreifende rechtliche Bedenken.

[9] 1. Die Feststellungen belegen nicht, dass der Angeklagte die ihm eingeräumte Befugnis, über das Vermögen der Stiftung zu verfügen und diese zu verpflichten, missbraucht hat (§ 266 Abs. 1 1. Alt. StGB).

[10] a) Zutreffend geht das Landgericht allerdings davon aus, dass dem Angeklagten durch Rechtsgeschäft die Pflicht im Sinne des § 266 Abs. 1 StGB übertragen worden war, als Vorstand bei der Verwaltung der „J. B.“ deren Vermögensinteressen wahrzunehmen (vgl. Fischer, StGB 57. Aufl. § 266 Rdn. 48 Stiftungsvorstände). Denn nach § 2 des Vorstandsvertrages war er verpflichtet, sich bei allen Entscheidungen allein vom Wohl der Stiftung leiten zu lassen und bei der Geschäftsführung für

deren wirtschaftliche, finanzielle und organisatorische Belange in bester Weise zu sorgen.

[11] Da die Satzung der Stiftung, der zwischen der Stiftung und dem Angeklagten abgeschlossene Vorstandsvertrag vom 14. Februar 2001 und ergänzend das Niedersächsische Stiftungsgesetz für die Geschäftsführung nur allgemeine Richtlinien vorgaben, handelte es sich bei der Verwaltung der „J.B. „grundsätzlich um eine Führungs- und Gestaltungsaufgabe, für die ein Beurteilungs- und Ermessensspielraum bestand. Dies galt auch für die Entscheidungen über die Anlage des Stiftungsvermögens und den Ankauf von Gegenständen, weil insoweit eine zukunftsbezogene Gesamtabwägung von Chancen und Risiken zu treffen war. Deshalb kann eine Verletzung der Vermögensbetreuungspflicht nur bejaht werden, wenn der Angeklagte zum Zeitpunkt der Entscheidungen über die acht Ankäufe die Grenzen, in denen sich ein von Verantwortungsbewusstsein getragenes, am Wohl der Stiftung orientiertes und auf sorgfältiger Ermittlung der Entscheidungsgrundlagen beruhendes Handeln bewegen muss, überschritt (vgl. BGHSt 50, 331, 336 m. w. N.; Lenckner/Perron in Schönke/Schröder, StGB 27. Aufl. § 266 Rdn. 20; Fischer aaO § 266 Rdn. 63 ff.; Hof in Seifart/von Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch 3. Aufl. § 8 Rdn. 290).

[12] b) Nach diesen Maßstäben tragen die Feststellungen indes nicht die Annahme des Landgerichts, der Angeklagte habe durch den Abschluss der acht Kaufverträge und die Bezahlung der Kaufpreise jeweils seine Verpflichtungs- und Verfügungsbefugnis missbraucht und dadurch die ihm gegenüber der „J.B. „obliegende Vermögensbetreuungspflicht verletzt. Dass die Ankäufe der Archive, Bücher, Gemälde und Druckgraphik dem Stiftungszweck gemäß § 3 der Satzung widersprachen, ist nicht festgestellt. Die vom Landgericht angenommene Verpflichtung des Angeklagten gegenüber der Stiftung, deren Geldvermögen zwingend als solches zu erhalten und eine Anlage in Sachmitteln zu unterlassen, ergibt sich weder aus § 2 des Vorstandsvertrages noch aus § 12 der Satzung oder dem Niedersächsischen Stiftungsgesetz. Zwar war er nach § 6 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 des Niedersächsischen Stiftungsgesetzes verpflichtet, die Stiftung ordnungsgemäß zu verwalten und das Stiftungsvermögen in seinem Bestand ungeschmälert bestehen zu lassen. Diese Vorschrift beinhaltet jedoch keine Pflicht, das Stiftungsvermögen in seiner jeweiligen Zusammensetzung zu bewahren, sondern lediglich ein - in Einzelheiten umstrittenes - Werterhaltungsgebot (vgl. Hof aaO § 9 Rdn. 54 ff., 60 ff., 113 ff.; Kohnke, Die Pflichten des Stiftungsvorstands aus Bundes- und Landesrecht S. 18 ff.; Otto/Kuhli, Handbuch der Stiftungspraxis 2007, S. 65 ff.). Unter diesen Umständen stellt sich die Umschichtung eines Teils des Geldvermögens in wertgleiche Sachmittel als solche nicht als ein Missbrauch der Verpflichtungs- und Verfügungsbefugnis dar.

[13] Soweit das Landgericht einen Missbrauch der Verpflichtungs- und Verfügungsbefugnis darin gesehen hat, dass der Angeklagte im Innenverhältnis gegenüber der Stiftung nicht berechtigt war, die acht Kaufverträge abzuschließen, weil nach Zahlung der Kaufpreise mangels ausreichender Erträge aus dem Kapitalvermögen deren laufender Betrieb gefährdet gewesen sein soll (vgl. zum Problem, Erträge aus dem Stiftungsvermögen zu erwirtschaften, Hof aaO Rdn. 89 ff.), handelt es sich um eine Wertung ohne ausreichende tatsächliche Grundlage in den Urteilsgründen. Ob die finanzielle Situation der „J.B. „so angespannt war, dass die Zinserträge aus dem gesamten ungeschmälerten Geldvermögen für deren Funktionsfähigkeit unabdingbar waren und der Angeklagte deshalb ausnahmsweise die Ankäufe aus diesem vorrangigen Gesichtspunkt zwin-

gend unterlassen musste, kann der Senat nicht überprüfen. Denn es fehlt an einer nachvollziehbaren Darstellung, welche Einnahmen der Stiftung durch Zinsen oder Zuwendungen und welche Ausgaben zu deren laufenden Betrieb entsprechend dem Stiftungszweck im Tatzeitraum zu erwarten waren. Insbesondere ist nicht dargelegt, wie sich das Vermögen der Stiftung im Einzelnen zusammensetzte und welcher Teil hiervon in den Ankauf von Sachmitteln umgeschichtet werden konnte, ohne deren Betrieb insgesamt zu gefährden. In diesem Zusammenhang hätte auch erörtert werden müssen, ob die Vorstellung des Angeklagten, die acht Ankäufe ganz oder teilweise durch den Verkauf entbehrlicher Gegenstände finanzieren zu können, auf einer vertretbaren Abwägung der Chancen und Risiken beruhte. Ohne diese Feststellungen ist es nicht nachvollziehbar, dass durch den festgestellten Zinsverlust von 59.794 € in einem Zeitraum von ca. drei Jahren angesichts eines Stiftungsvermögens von über 3.400.000 € Ende 2007 der Betrieb der „J. B.“ gefährdet gewesen sein soll.

[14] 2. Hinzukommt, dass die Auffassung des Landgerichts, das vom Kuratorium erklärte Einverständnis mit dem Abschluss der Kaufverträge sei rechtlich ohne Bedeutung, revisionsrechtlicher Überprüfung nicht standhält.

[15] a) Da die Pflichtwidrigkeit des Handelns Merkmal des Missbrauchstatbestandes ist, schließt das Einverständnis des Inhabers des zu betreuenden Vermögens bereits die Tatbestandsmäßigkeit aus (BGHSt 50, 331, 342 m. w. N.; Lenckner/Perron aaO § 266 Rdn. 21; Fischer aaO § 266 Rdn. 90 m. w. N.). Bei juristischen Personen tritt an die Stelle des Vermögensinhabers dessen oberstes Willensorgan für die Regelung der inneren Angelegenheiten (vgl. BGHSt 9, 203, 216). Eine erklärte Einwilligung ist nur dann unwirksam, wenn sie gesetzwidrig oder erschlichen ist, auf sonstigen Willensmängeln beruht oder - wie bei der Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz einer juristischen Person - ihrerseits pflichtwidrig ist (Lenckner/Perron aaO § 266 Rdn. 21 f.; Fischer aaO § 266 Rdn. 91 ff.).

[16] b) Nach diesen Maßstäben war das Einverständnis des Kuratoriums in den Abschluss der Kaufverträge auf der Grundlage der Feststellungen nicht unwirksam. Das Kuratorium konnte grundsätzlich sein Einverständnis zu vermögensrelevanten Entscheidungen des Angeklagten erteilen, weil es gemäß § 10 der Satzung das oberste Organ der „J. B.“ war, das die Geschäftsführung des Vorstands zu überwachen hatte. Nach den Urteilsgründen stimmte es den Kaufverträgen und deren Bezahlung aus dem Stiftungskapital in dem Wissen zu, dass sich daraus Schwierigkeiten für die Finanzierung der laufenden Stiftungsarbeit ergeben. Anhaltspunkte für Willensmängel der Mitglieder des Kuratoriums oder einen Verstoß gegen von ihnen zu beachtende Rechtsvorschriften fehlen. Eine Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz der Stiftung ist nicht festgestellt und angesichts der Höhe des Stiftungsvermögens eher fern liegend. Für die pauschal geäußerte Rechtsmeinung des Landgerichts, der Angeklagte habe mit den Kuratoriumsmitgliedern kollusiv zum Nachteil des Stiftungsvermögens zusammengewirkt, fehlt es im Urteil an jeglicher Tatsachengrundlage.

[17] 3. Weiterhin tragen die Urteilsgründe einen durch die Ankäufe für die „J. B.“ eingetretenen Vermögensnachteil, insbesondere den festgestellten Zinsschaden von 59.794 €, nicht.

[18] a) Da die Untreue ein Vermögensdelikt ist, schützt § 266 Abs. 1 StGB das zu betreuende Vermögen als Ganzes in seinem Wert, nicht aber die allgemeine Dispositionsfreiheit des Vermögensinhabers. Ob ein Vermögensnachteil eingetreten ist, ist durch einen Vergleich des gesamten Vermögens vor und nach dem beanstandeten Rechtsgeschäft nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu prüfen (vgl. BGHSt 43, 293, 297 f. und 47,

295, 301 f.; BGH NSTz 2001, 248, 251; Fischer aaO § 266 Rdn. 115). Beim Kauf tritt ein Vermögensnachteil regelmäßig nur ein, wenn die erworbene Sache weniger wert ist als der gezahlte Kaufpreis (vgl. Fischer aaO § 266 Rdn. 165). Bei wirtschaftlich ausgeglichenen Kaufverträgen können Gesichtspunkte eines individuellen Schadenseinschlags einen Vermögensnachteil nur in engen Ausnahmefällen begründen, etwa wenn der Vermögensinhaber durch deren Abschluss zu vermögensschädigenden Maßnahmen genötigt wird oder nicht mehr über die Mittel verfügt, die zur ordnungsgemäßen Erfüllung aller seiner Verbindlichkeiten unerlässlich sind, und er hierdurch einen Vermögensnachteil erleidet (vgl. BGHSt 16, 321, 327 f.; Fischer aaO § 263 Rdn. 146 ff. m. w. N.).

[19] b) Ein Vermögensschaden der Stiftung ist nach diesen Maßstäben nicht festgestellt. Da die vom Angeklagten gekauften Archive und Kunstgegenstände einen Wert in Höhe des jeweiligen Kaufpreises hatten, wurde das Stiftungsvermögen durch die Ankäufe insgesamt nicht verringert. Aus diesem Grunde kann der Schaden auch nicht mit entgangenen Anlagezinsen begründet werden. Die Urteilsgründe belegen auch einen Schaden nach den Grundsätzen über einen individuellen Schadenseinschlag nicht. Aus ihnen ergibt sich insbesondere nicht, dass die Stiftung als Folge der Ankäufe zu vermögensschädigenden Maßnahmen wie die Aufnahme eines Darlehens zu einem überhöhten Zinssatz oder den wirtschaftlich ungünstigen Verkauf eines Sachwertes genötigt wurde. Ein Nachteil für das Gesamtvermögen der Stiftung dadurch, dass nach der Wertung des Landgerichts die für den laufenden Betrieb der Stiftung unerlässlichen Geldmittel nicht mehr zur Verfügung gestanden haben sollen, lässt sich den Urteilsgründen nicht entnehmen. Soweit die Dispositionsfreiheit der Stiftungsorgane durch die Ankäufe beeinträchtigt worden ist, genügt dies für die Annahme eines Vermögensschadens nicht.

[20] [...]

[21] Für die neue Hauptverhandlung weist der Senat auf Folgendes hin: Auf der Grundlage der bisher getroffenen und vom Senat aufgehobenen Feststellungen ist eine Strafbarkeit des Angeklagten wegen Untreue nicht erkennbar. Allerdings könnte in den Fällen III. 3., 4. und 6. der Urteilsgründe ein Vermögensnachteil für die „J.B.“ möglicherweise dadurch entstanden sein, dass der Angeklagte die Ankäufe mit Geld der Stiftung bezahlte und die „Rechte und Pflichten“ aus den Kaufverträgen auf den „L.“ übertrug, obwohl dieser nicht über ausreichende Mittel zur Finanzierung verfügte. Selbst wenn ein Missbrauch der Verfügungs- und Verpflichtungsmacht sowie ein Vermögensnachteil in der neuen Verhandlung festgestellt werden sollte, ist sorgfältig zu prüfen, ob die Zustimmung der Mitglieder des Kuratoriums einer Verurteilung entgegensteht. Diese dürfte nur unbeachtlich sein, wenn sie auf Willensmängeln beruhte oder ihrerseits pflichtwidrig war, weil sie gegen zwingend zu beachtenden Rechtsvorschriften verstieß oder als Folge der Ankäufe die Existenz der Stiftung gefährdet war.

Steuerrecht

EuGH-Vorlage zur Zulässigkeit der Einschränkung des Umsatzschlüssels durch § 15 Abs. 4 S. 3 UStG 1999 i.d.F. des StÄndG 2003 – Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines gemischtgenutzten Gebäudes – Einheitliche Auslegung der Unionsrichtlinien unter Berücksichtigung anderer Sprachfassungen

Leitsätze:

Dem EuGH wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG dahingehend auszulegen, dass er die Mitgliedstaaten ermächtigt, für die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines gemischt-genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsmaßstab als den Umsatzschlüssel vorzuschreiben?

BFH, Entscheidung v. 22.7.2010 – V R 19/09

Tatbestand

[1] I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten darum, ob die Vorsteuern auf Eingangsleistungen zur Herstellung eines gemischtgenutzten Gebäudes im Streitjahr (2004) nach dem Verhältnis der Ausgangsumsätze aufgeteilt werden konnten.

[2] Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) errichtete in den Jahren 2003 und 2004 ein Wohn- und Geschäftshaus, das sie nach Fertigstellung (Ende 2004) teils steuerpflichtig, teils steuerfrei vermietete. Von den im Streitjahr angefallenen und den Gebäudeteilen nicht direkt zugerechneten Vorsteuern machte die Klägerin 54,07 % (aus 446.610,27 EUR) in ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung des Streitjahres geltend. Diesen Prozentsatz ermittelte sie auf der Grundlage der im Jahr 2003 kalkulierten Umsätze aus der Vermietung von Wohnungen zu privaten Wohnzwecken (152.000 EUR) und der Vermietung von Geschäftsräumen (179.000 EUR).

[3] Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt –FA–) die Auffassung, nach § 15 Abs. 4 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 (StÄndG 2003) vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645) seien die Vorsteuern ab dem 1. Januar 2004 nach einem Flächenmaßstab aufzuteilen. Bei einem Flächenanteil der steuerpflichtig vermieteten Geschäftsräume von 34,4% führe dies zu einer Kürzung der geltend gemachten Vorsteuern. Außerdem habe der Übergang vom Umsatzschlüssel zum Flächenschlüssel ab dem 1. Januar 2004 eine Änderung der Verhältnisse und damit eine Berichtigung der Vorsteuern nach § 15a UStG zur Folge. Gegen den auf dieser Grundlage ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 9. Juni 2004 legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein.

[4] Die Klage hatte dagegen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging in dem in „Entscheidungen der Finanzgerichte“ (EFG) 2009, 1790 veröffentlichten Urteil davon aus, dass die Klägerin nach der nationalen Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nicht mehr befugt gewesen sei, ihre Vorsteuern im Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Umsätzen aufzuteilen, weil die Aufteilung der Vorsteuern nach dem Flächenschlüssel zwar auf einem wirtschaftlich vertretbaren Aufteilungsmaßstab beruhe. Diese Regelung verstoße aber gegen das Gemeinschaftsrecht, das den Umsatzschlüssel als Regel-Aufteilungsmaßstab vorsehe. Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) eröffne dem nationalen Gesetzgeber nicht die Möglichkeit, vorrangig einen anderen Aufteilungsmaßstab als den Umsatzschlüssel festzulegen. Diese Bestimmung regule lediglich die vorrangige Direktzuordnung der Eingangsleistungen zu steuerpflichtigen oder steuerfreien Ausgangsleistungen. Für den verbleibenden Rest an Vorsteu-

ern gelte die Grundregel der Unterabs. 1 und 2 des Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG, die eine Aufteilung anhand des Umsatzschlüssels vorsehe.

[5] Mit der --vom FG zugelassenen-- Revision rügt das FA sinn- gemäß die Verletzung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG und bringt zur Begründung im Wesentlichen vor: Diese Norm beruhe auf Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG, wobei der in der deutschen Sprachfassung verwendete Begriff „Zuordnung“ im Sinne von „Gebrauch“ oder „Verwendung“ zu verstehen sei. Die Auslegung des Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG durch das FG stimme nicht mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Vorsteuerabzug bei der Anschaffung oder Herstellung gemischtgenutzter Gebäude überein. Wenn die gesamten Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung oder Herstellung eines solchen Gebäudes nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen seien (BFH-Urteile vom 28. September 2006 V R 43/03, BFHE 215, 335, BStBl II 2007, 417; vom 22. November 2007 V R 43/06, BFHE 219, 450, BStBl II 2008, 770), verbleibe kein Raum mehr für eine Direktzuordnung, die nach dem Verständnis des FG durch Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG ermöglicht werde.

[6] Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

[7] Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

[8] II. Der Senat setzt das Verfahren aus und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die im Leitsatz genannte Frage zur Vorabentscheidung vor.

[9] III. Die maßgeblichen Vorschriften

1. Nationales Recht

Für die Beurteilung des Streitfalls sind die folgenden Vorschriften des UStG maßgebend:

a) § 1 Steuerbare Umsätze

„(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. ...“

[10] b) § 4 Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: ...“

12. Buchst. a) die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, ...“

[11] c) § 9 Verzicht auf Steuerbefreiungen

„(1) Der Unternehmer kann einen Umsatz, der nach § 4 Nr. ... 12 ... steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. ...“

[12] d) § 15 UStG Vorsteuerabzug

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

...

(2) Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung folgender Umsätze verwendet:

1. steuerfreie Umsätze; ...

(4) Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.“

[13] 2. Unionsrecht

Unionsrechtlich sind die folgenden Vorschriften der Richtlinie 77/388/EWG von Bedeutung:

a) Art. 2 Steueranwendungsbereich

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt; ...“

[14] b) Art. 17 Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: ...

...

(5) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt. Jedoch können die Mitgliedstaaten

a) dem Steuerpflichtigen gestatten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden, wenn für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen geführt werden;

b) den Steuerpflichtigen verpflichten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden und für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen zu führen;

c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen;

d) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihm vorschreiben, den Vorsteuerabzug nach der in Unterabsatz 1 vorgesehenen Regel bei allen Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmen, die für die dort genannten Umsätze verwendet wurden;

e) vorsehen, dass der Betrag der Mehrwertsteuer, der vom Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden kann, nicht berücksichtigt wird, wenn er geringfügig ist.“

[15] c) Art. 19 Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs

„(1) Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält:

- im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer - im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer. Die Mitgliedstaaten können in den Nenner auch die Subventionen einbeziehen, die nicht in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a) genannt sind. Der Pro-rata-Satz wird auf Jahresbasis in Prozent festgesetzt und auf einen vollen Prozentsatz aufgerundet.“

[16] IV. Rechtliche Beurteilung des Streitfalls

1. Nationales Recht

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen vom Vorsteuerabzug ist die Steuer für die Lieferung von Gegenständen sowie für sonstige Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Der Senat legt diese Bestimmungen unionsrechtlich dahingehend aus, dass ein Vorsteuerabzug nur besteht, wenn der Unternehmer Leistungen bezieht, die er für Zwecke eigener steuerpflichtiger Umsätze zu verwenden beabsichtigt (z.B. BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 29/09, BFH/NV 2010, 1952). Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist nach § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln (§ 15 Abs. 4 Satz 2 UStG). Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (sog. Umsatzschlüssel), ist nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG, mit dem der Gesetzgeber auf die Anerkennung des Umsatzschlüssels als sachgerechten Aufteilungsmaßstab durch die Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 17. August 2001 V R 1/01, BFHE 196, 345, BStBl II 2002, 833) reagierte, seit dem 1. Januar 2004 nur noch dann zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.

[17] Im Streitfall erzielte die Klägerin aus der Vermietung des Gebäudes steuerfreie Umsätze (§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG), soweit sie Wohnungen zu privaten Wohnzwecken vermietete. Daneben erzielte sie aufgrund des Verzichts auf die Steuerbefreiung (§ 9 Abs. 1 UStG; Art. 13 Teil C der Richtlinie 77/388/EWG) steuerpflichtige Vermietungsumsätze, soweit ihre Mieter die Räumlichkeiten zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendeten. Die im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes angefallenen Vorsteuern waren somit nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Einer Aufteilung nach dem von der Klägerin begehrten Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Umsätzen (Umsatzschlüssel) steht § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG entgegen, da mit der Aufteilung nach dem vom BFH als wirtschaftlich vertretbaren Aufteilungsmaßstab anerkannten Flächenschlüssel (vgl. BFH-Urteil vom 12. März 1992 V R 70/87, BFHE 168, 447, BStBl II 1992, 755, unter 2.b aa; BFH-Beschluss vom 21. Mai 1987 V S 11/85, BFH/NV 1987, 536) eine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.

[18] 2. Unionsrecht

a) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht be-

steht, sieht Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG einen Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vor, der auf die ein Recht zum Vorsteuerabzug begründenden Umsätze entfällt. Da Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG i.V.m. Art. 19 der Richtlinie 77/388/EWG vorsieht, dass der Pro-rata-Satz für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt wird, werden grundsätzlich die zum Vorsteuerabzug berechtigenden und die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze des gesamten Unternehmens ins Verhältnis gesetzt. Aus den vorgenannten Bestimmungen hat der vorlegende Senat geschlossen, dass das Unionsrecht den Umsatzschlüssel als Regel-Aufteilungsmaßstab vorgibt (BFH-Urteile vom 18. November 2004 V R 16/03, BFHE 208, 461, BStBl II 2005, 503, unter II.3.a; vom 1. Juli 2004 V R 32/00, BFHE 205, 555, BStBl II 2004, 1022, unter II.3.a; BFH-Beschluss vom 20. April 1998 V B 129/97, BFH/NV 1999, 79).

[19] b) Die Bestimmung des Pro-rata-Satzes nach dem Gesamtumsatz des Unternehmens hat pauschalen Charakter, da sie außer Betracht lässt, für welchen Bereich des Unternehmens die Eingangsleistungen bezogen wurden. Dies kann unter Umständen zu sachwidrigen Ergebnissen führen. So ändert sich beispielsweise ein Pro-rata-Satz von 50 % für Vorsteuern aus Eingangsleistungen zur Errichtung eines vermieteten Wohn- und Geschäftshauses bei steuerpflichtigen und steuerfreien Vermietungsumsätzen in jeweils gleicher Höhe, wenn der Vermieter im Rahmen seines Unternehmens noch weitere Umsätze ausführt. Dabei kann die Einbeziehung von steuerfreien Ausgangsumsätzen zu einer Verminderung des Pro-rata-Satzes auf beispielsweise 10 % oder weniger, die Einbeziehung von steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zu einer Erhöhung des Pro-rata-Satzes auf beispielsweise 90 % oder mehr führen.

[20] Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG („Jedoch können die Mitgliedstaaten...“) erlaubt deshalb mehrere Einschränkungen des Grundsatzes von Unterabs. 2.

[21] Der Senat hält es für klärungsbedürftig, ob eine dieser Bestimmungen den nationalen Gesetzgeber dazu ermächtigt, die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel dahingehend einzuschränken, dass dieser nur dann angewandt werden darf, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist (Subsidiarität des Umsatzschlüssels).

[22] aa) Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. a und b der Richtlinie 77/388/EWG ermächtigen die Mitgliedstaaten, dem Steuerpflichtigen zu gestatten oder ihn zu verpflichten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen „besonderen Pro-rata-Satz“ anzuwenden, wenn für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen geführt werden. Unter einem „besonderen“ Pro-rata-Satz könnte zwar auch eine andere Aufteilungsmethode als der Umsatzschlüssel zu verstehen sein, deren Anwendung ist aber an das Vorliegen getrennter Aufzeichnungen geknüpft. Da § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG eine derartige Verknüpfung nicht enthält, sondern den Umsatzschlüssel in allen Fällen ausschließt, in denen eine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist, dürfte Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. a und b der Richtlinie 77/388/EWG als unionsrechtliche Grundlage nicht in Betracht kommen.

[23] bb) Der Senat hält es auch für zweifelhaft, ob Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. d und e der Richtlinie 77/388/EWG die Mitgliedstaaten zur Einschränkung des Umsatzschlüssels ermächtigt. Buchst. d nimmt ausdrücklich Bezug auf die in Unterabs. 1 vorgesehene Regel und setzt damit die Anwendung des Umsatzschlüssels voraus. Buchst. e der Bestimmung betrifft nicht das Aufteilungsverfahren, sondern enthält eine Bagatellregelung zugunsten des Steuerpflichtigen.

[24] cc) Fraglich ist, ob Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG den nationalen Gesetzgeber zur Einschränkung des Umsatzschlüssels berechtigt. Nach dieser Bestimmung können die Mitgliedstaaten dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen.

[25] (1) Die Bundesregierung hat die Einschränkung des Umsatzschlüssels durch § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ausdrücklich auf Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG gestützt (vgl. Regierungsentwurf eines Steueränderungsgesetzes 2003, BTDrucks 15/1562 S. 51 „Zu Buchstabe d“) und zur Begründung ausgeführt, die Anwendung des Umsatzschlüssels sei für die Mitgliedstaaten nicht verbindlich, da sie nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG davon abweichende Aufteilungsmaßstäbe festlegen könnten. Dies kann darauf gestützt werden, dass sich in der unterschiedlichen Nutzung der Flächen die Zuordnung des Gebäudes bzw. der Gebäudeteile zu den mit ihnen ausgeführten Umsätzen ausdrückt (vgl. Meyer, EFG 2009, 1792; Kraeusel, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2004, 2; Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 184 Rz 373).

[26] (2) Gegen diese Auffassung könnte aber angeführt werden, dass der Wortlaut des Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG unklar ist und die Gesetzessystematik sowie der Normzweck für eine Beibehaltung des Umsatzschlüssels sprechen.

[27] (a) Der Wortlaut der Ermächtigung zur Aufteilung von Vorsteuern nach der „Zuordnung“ der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen lässt nicht erkennen, dass dem Gesetzgeber damit die Möglichkeit eröffnet wird, einen anderen Aufteilungsschlüssel als den Umsatzschlüssel vorzuschreiben. Im nationalen Recht ist zwar ebenso wie im Gemeinschaftsrecht anerkannt, dass der Unternehmer Gegenstände und Dienstleistungen dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen kann. Die Aufteilung von Vorsteuern kann aber schon deshalb nicht von einer derartigen Zuordnung abhängen, weil sowohl die steuerpflichtigen als auch die steuerfreien Umsätze zum unternehmerischen Bereich gehören und die Aufteilung von Vorsteuern gerade solche Umsätze betrifft, die nicht eindeutig zugeordnet werden können.

[28] Die Notwendigkeit einer einheitlichen Auslegung der Unionsrichtlinien gebietet es, eine Bestimmung bei Zweifeln an ihrem Inhalt unter Berücksichtigung der Fassungen in den anderen Amtssprachen auszulegen. Dabei ist grundsätzlich allen Sprachfassungen der gleiche Wert beizumessen (EuGH-Urteile vom 2. April 1998 C-296/95, Commissioners of Customs and Excise, Slg. 1998, I-1605 Rz 5; vom 26. Mai 2005 C-498/03, Kingscrest, Slg. 2005, I-4427 Rz 26; vom 12. November 1998 C-149/97, Institute of The Motor Industry, Slg. 1998, I-7053 Rz 16).

[29] Die französische Fassung des Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. c lautet „...opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services“, wobei mit „l'affectation“ der Verwendungszweck gemeint sein könnte. Nach der englischen Fassung („...to make the deduction on the basis of the use of all or part of the goods and services“) ist ebenfalls auf die Nutzung bzw. Verwendung der Waren oder Dienstleistungen abzustellen. Dies wird bestätigt durch die italienische Fassung („operare la deduzione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte di beni e servizi“) und die niederländische Fassung, die in diesem Zusammenhang den Terminus „gebruik“ verwendet.

[30] Demnach darf der nationale Gesetzgeber den Steuerpflichtigen berechtigen oder verpflichten, die Aufteilung der Vorsteuern entsprechend der Verwendung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen. Die Frage nach dem Aufteilungsschlüssel bleibt jedoch auch unter Berücksichtigung der erwähnten Fassungen anderer Mitgliedstaaten offen. Dies könnte entweder zur Folge haben, dass hierfür auf den Regel-Aufteilungsmaßstab und damit auf den Umsatzschlüssel rekurriert wird oder aber, dass jeder Aufteilungsschlüssel zulässig ist, der die Nutzung oder Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen messen kann. Dies wäre für Gebäude auch die Flächengröße oder das Raumvolumen.

[31] (b) Die systematische Auslegung des Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG könnte der Möglichkeit entgegenstehen, einen anderen Aufteilungsschlüssel als den Umsatzschlüssel zwingend vorzuschreiben. Während Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG festlegt, dass der nach Art. 19 Abs. 1 ermittelte Pro-rata-Satz für die Gesamtheit der Umsätze der Steuerpflichtigen gelten soll, schafft Unterabs. 3 eine Rechtsgrundlage dafür, von einem einheitlichen Aufteilungsmaßstab für das gesamte Unternehmen des Steuerpflichtigen abzusehen und für bestimmte Teilbereiche gesonderte Aufteilungsverhältnisse zu ermitteln. Demnach könnte Unterabs. 3 so zu verstehen sein, dass er lediglich Ausnahmen von der zwingenden Anwendung eines einheitlichen Aufteilungsmaßstabs für das gesamte Unternehmen schafft, also nichts an der Vorgabe ändert, die Vorsteuern anhand eines Umsatzschlüssels aufzuteilen. Dies stünde auch im Einklang mit den Bestimmungen in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. a, b und d der Richtlinie 77/388/EWG, die – wie bereits ausgeführt wurde – ebenfalls von einem Umsatzschlüssel ausgehen.

[32] (c) Schließlich könnte der in den Gesetzesmaterialien für die Richtlinie 77/388/EWG niedergelegte Zweck des Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 einer Einschränkung des Umsatzschlüssels entgegenstehen. Danach sollen durch Unterabs. 3 die Ungleichmäßigkeiten der Besteuerung vermieden werden, die sich aus dem pauschalen Charakter der „allgemeinen“ Pro-rata-Regel ergeben. Die Mitgliedstaaten können daher dem Steuerpflichtigen gestatten oder vorschreiben, „spezielle“ Pro-rata-Sätze zu ermitteln und den Abzug entsprechend der tatsächlichen Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen zu den steuerpflichtigen Tätigkeiten vorzunehmen (vgl. Vorschlag für die Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 11/73, S. 20). Die Verwendung der Termini „allgemeiner“ und „spezieller“ Pro-rata-Satz könnte dahingehend verstanden werden, dass am Umsatzschlüssel als Aufteilungsmaßstab festzuhalten ist und die mit dem allgemeinen Pro-rata-Satz verbundenen „Ungleichmäßigkeiten der Besteuerung“ dadurch vermieden werden sollen, dass anstelle des Unternehmens (Gesamtumsatz) eine gegenständliche Aufteilung anhand des Umsatzes eines konkreten Bezugsobjekts (Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände) vorgenommen wird.

[33] 3. Entscheidungserheblichkeit

Die Entscheidungserheblichkeit der Vorlage folgt daraus, dass sich die Klägerin im Falle der Unionsrechtswidrigkeit des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG auf die für sie günstigere Regelung des Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG berufen und eine Aufteilung der Vorsteuern nach dem Umsatzschlüssel erreichen könnte.

Verwaltungsanweisungen

Umsatzsteuerbefreiung für ambulante Rehabilitationsleistungen; §§ 40 und 111 SGB V

BMF, Schr. v. 26.10.2010 – IV D 3 – S 7170/10/10010 (Dok 2010/0823748)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird in Abschnitt 4.14.5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1. Oktober 2010 (BStBl I S. xxx), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 21. Oktober 2010, VI D 3 – S 7167-b/10/10002 (2010/0785524), BStBl I S. xxx – geändert worden ist, der Absatz 18 wie folgt neu gefasst:

„(18) ¹Nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b Satz 2 Doppelbuchstabe ee UStG gelten Rehabilitationsdienste und Rehabilitationseinrichtungen, mit denen Verträge nach § 21 SGB IX (Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen) bestehen, als anerkannte Einrichtungen. ²Dies gilt auch für ambulante Rehabilitationseinrichtungen, die Leistungen nach § 40 Abs. 1 SGB V erbringen und mit denen Verträge unter Berücksichtigung von § 21 SGB IX bestehen (§ 2 Abs. 3 der Richtlinie des Gemeinsamen Bundesausschusses über Leistungen zur medizinischen Rehabilitation).“

Diese Regelung ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Rezensionen

Von der Sache zum Recht. Festschrift für Volker Beuthien zum 75. Geburtstag.

Hrsg. von Martin Schöpflin, Frank Meik, Heinz-Otto Weber und Jürgen Bandte. München, Verlag C.H. Beck 2009. 657 S., 98,- EUR, ISBN 978-3-406-59484-7.

Es macht bei oberflächlicher Betrachtung den Eindruck, als ginge es bei „Genossenschaftsrecht und Genossenschaftswesen“, was die im Nachfolgenden zu besprechenden Themen betrifft, um Spezialthemen. Aber bei näherer Betrachtung wird sofort klar, dass es sich um Themen von grundsätzlicher Bedeutung handelt. Und zweitens: Mit der Beschränkung auf diesen Teil der Festschrift verfällt man leicht dem Vorurteil, als wäre das alles. Weit gefehlt: Für Volker Beuthien ist das Genossenschaftsrecht, wenngleich er – mit Recht – hierfür zum „Papst“ gekürt wurde, nur eines von vielen (grundlegenden) Themen. Dies verspricht nicht nur der Titel der Festschrift „Von der Sache zum Recht“, sondern der Inhalt hält auch das, was der Titel verspricht. Die Beschränkung auf diesen Teil der Festschrift hat nur und allein den Grund eines spezifischen Interesses der „npOR“. Bereits er umfasst aber von der Theorie bis zur Praxis alles, was man sich nur wünschen kann.

Von Ulrich Fehl, jahrelanges Vorstandsmitglied des Marburger Genossenschaftsinstituts und wie auch die drei nachfolgenden Mitautoren ein Wirtschaftswissenschaftler, kommt zunächst ein Überblick über die Geschichte der Genossenschaft („Geistes- und realgeschichtliche Grundlagen der modernen Genossenschaft“, S. 299-318). Er zeigt auf, dass man die Entstehung der modernen Genossenschaften in Deutschland nur dann wirklich verstehen kann, wenn man sie in den komplexen Zusammenhang mit allen relevanten geistes- und realgeschichtlichen Entwicklungen vor und während der Gründungszeit stellt. Diesen generellen Überblick spannt Michael Kirk, ein weiteres Vorstandsmitglied des Marburger Genossenschaftsinstituts, für den ländlichen Raum in Entwicklungsländern weiter und weist unter dem Titel „Renaissance von (genossenschaftlicher) Kooperation im ländlichen Raum in Entwicklungsländern?“ (S. 337-348) nach, dass sich die von Beuthien geprägte Frage der genossenschaftlichen Sinnkrise, die in den Köpfen

und Herzen der Mitglieder und Genossenschaftsleiter angegangen werden muss, auch für die Situation in Entwicklungs- und Schwellenländern als zutreffend erweist. Und für das dritte Vorstandsmitglied bzw. die Referentin des Marburger Genossenschaftsinstituts, Stefan Dierkes und Stephanie Hanrath, spielt in ihrem Beitrag nur die Zukunft der Genossenschaft eine Rolle, und zwar unter näherer Betrachtung der „Wertorientierung bei Genossenschaften“ (S. 285-298). Sie wenden sich der anspruchsvollen Aufgabe zu, die Förderung von Mitgliedern vor dem Hintergrund des Shareholder- und Stakeholder-Ansatzes zu untersuchen, um dadurch zu einer operationalen Möglichkeit der Ermittlung des *member value* einer Genossenschaft zu gelangen.

Dieser wissenschaftlichen Forschung steht nunmehr eine pragmatische Sicht der Dinge (scheinbar) gegenüber, und zwar durch zwei im Leben stehende Praktiker: Durch Peter Hanker, den Vorstandssprecher der Volksbank Mittelhessen eG, der sich zwar kurz, aber gerade wegen der Kürze eindrucksvoll der – für Praktiker ungewöhnlichen – Frage von „Recht – Redlichkeit – Verantwortung“ widmet (S. 319-322). Ihm gelingt der Nachweis, dass für eine zukunftstaugliche Wirtschaftsform einiges dafür spricht, sich im globalen Markt an den Bedürfnissen der Menschen vor Ort zu orientieren und dabei die Werte von Eigenverantwortung und sozialer Verantwortung harmonisch auszubalancieren. Und zweitens Walter Weinkauff, Präsident des Frankfurter Genossenschaftsverbandes, mit dem ebenfalls für einen Praktiker außergewöhnlichen Titel „Genossenschaftliche Theorie und Praxis: Perspektiven für eine fruchtbare Dialektik“ (S. 389-397). Er macht deutlich, dass die von ihm beschriebene dialektische Erkenntnis zwar ein anspruchsvolles Unterfangen darstellt, aber der notwendige Appell an die genossenschaftliche Solidarität auf einem gemeinsamen Grundverständnis von Genossenschaften und der Zusammengehörigkeit von Wissenschaft und Praxis im Genossenschaftswesen beruht.

Wolfgang Kessel ist Fachmann für den BVR. Er widmet sich der aktuellen Frage, ob sich „Treuepflichten der Banken und Rechte des BVR im Präventionssystem der Sicherungseinrichtung des Bundesverbandes der Deutschen Volksbanken und

Raiffeisenbanken (BVR)“ (S. 323-335) ergeben. Dabei setzt er sich intensiv mit der Meinung einer Doktorandin auseinander, die just zu diesem Thema bei *Beuthien* promoviert hat. Im Ergebnis ist Kessel ganz anderer Meinung und man fragt sich natürlich, ob sein Thema überhaupt für diese Festschrift geeignet ist. Wer jedoch weiter liest, stellt fest, dass auch *Beuthien* zu einer abweichenden Meinung kommt. In seinem Vorwort zur Publikation der Doktorarbeit heißt es jedoch: „Ungeachtet dessen und trotz kritischen Rates hat sie an ihrem Denkansatz festgehalten. Das ist um der Wissenschaftsfreiheit willen, die gerade auch Doktoranden zusteht, zu respektieren, zumal auch die gegenteilige Ansicht des wissenschaftlichen Betreuers nicht den Anspruch erheben darf, allein gültig zu sein.“ Welch eine Größe!

Auch *Heinz-Otto Weber*, Geschäftsführer des Marburger genossenschaftlichen Instituts und davor lange Jahre bei der DZ-Bank tätig, widmet sich den Banken und geht der Frage nach: „Kunde, Produkt oder Mitglied – was hat Vorrang im Geschäftsmodell des genossenschaftlichen Finanz-Verbundes?“ (S. 371-387). Das Ergebnis – die Mitglieder als Ursprung und Ziel aller genossenschaftlichen Verbundwirtschaft – ist eigentlich wenig überraschend und bei näherer Betrachtung geht es auch ihm nicht so sehr um das *Ist*, sondern vielmehr um das *Soll*. Und von *Hans-H. Münkner* kommt schließlich der Beitrag „Internationales Genossenschaftsrecht“ (S. 349-369). *Münkner* ist zwar ursprünglich Jurist (übrigens eine Minderzahl – wenn gleich beschränkt auf den Teil „Genossenschaftsrecht und Genossenschaftswesen“; das ist wohl einzigartig, zeigt aber nur, wie wichtig für *Beuthien* die fruchtbare Zusammenarbeit von Wirtschafts- und Rechtswissenschaften ist), aber auch er ist eng mit den Wirtschaftswissenschaften verknüpft und nicht nur sprachlich mit dem Genossenschaftswesen auf der ganzen Welt vertraut. Deshalb handelt es sich bei seinem Beitrag geradezu um eine Fundgrube, etwa wenn es um Fakten für das Genossenschaftsrecht aus Lateinamerika oder den Asien-Pazifik-Staaten geht.

Von der großen weiten Welt zurück zu *Beuthien*. Was in den kleinen Ausführungen schon deutlich zu Tage tritt, ist seine Einzigartigkeit. Und wer die Gelegenheit hatte, ihn kennen zu lernen, der hat schnell gemerkt, dass es neben seiner Einzigartigkeit eine Fülle von anderen herausragenden Eigenschaften gibt – beruflich wie privat. Schon deshalb greift die Hoffnung, dass ihm mit voller Gesundheit noch viele Jahre bleiben und man auch in Zukunft die Chance hat, bei allem Wichtigen von ihm zu lernen. Und was die Gesamtwürdigung der Festschrift betrifft: Sie passt zum Jubilar!

Rechtsanwalt Dr. Otto Korte, Berlin

Die Förderstiftung. Strategie – Führung – Management.

Von *Georg von Schnurbein* und *Karsten Timmer*. Basel, *Helbing Lichtenhan Verlag* 2010. 317 S., 56,- EUR, ISBN 978-3-7190-2953-1.

Das Werk „Die Förderstiftung“ von *Georg von Schnurbein*, Professor für Stiftungsmanagement an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät und Leiter des Centre for Philanthropy Studies (CEPS) der Universität Basel, und *Karsten Timmer*, ehemaliger Referent der Bertelsmann Stiftung, geschäftsführender Gesellschafter einer Stiftungsberatung in Mannheim und selbst Stiftungsleiter, setzt sich zum Ziel, dem Leser ein auf wissenschaftlichen Erkenntnissen entwickeltes Konzept des gesamten Stiftungsmanagement einer Förderstiftung – ein Managementbrevier – an die Hand zu geben.

Da der Schwerpunkt der Ausführungen auf praktischen Fragen der Verwaltung und Gestaltung der Stiftungsarbeit gesetzt wird, sind die Ausführungen des in der Schweiz erscheinenden Werkes uneingeschränkt für den deutschen Leser wertvoll. Die vereinzelt angesprochenen rechtlichen Grundlagen des Schweizer Stiftungsrechts bieten sogar interessante Einblicke in eine andere Rechtsordnung, die zum Teil Probleme pragmatischer als in Deutschland löst und damit größere Rechtssicherheit schafft als hierzulande. So haftet der Stiftungsvorstand nicht für Verluste in der Vermögensverwaltung, wenn er die im Erweiterungsartikel 59 BVV2 geregelten „prudent man rules“ beachtet und die Vermögensanlage auf Substanzerhaltung ausrichtet, eine angemessene Risikoverteilung vornimmt, eine dem Stiftungszweck angemessene Rendite erzielt und eine ausreichende Liquidität gewährleistet.

Für das Management der Stiftung bietet das Werk neben den bereits erwähnten Fragen des Finanzmanagements eine Fülle wertvoller Hinweise zur Gründung und Ausrichtung der Stiftungspolitik, zu Führungs- und Organisationssystemen, zur Personalorganisation, zum Fördermanagement, zur Kooperationen mit Partnern, zur Außendarstellung und schließlich zur Eigenevaluation und zum Controlling. Sinnvolle Arbeitshilfen wie Übersichten und der Hinweis auf Muster und Beispiele für Reglements und ähnliches finden sich ebenso wie eine Vielzahl interessanter Praxisbeispiele. In der Darstellung der Sachverhalte und Problemlösungen besticht das Werk durch eine klare und dennoch elegante Sprache, nirgendwo werden Dinge simplifiziert, aber gleichwohl sind die Vorschläge durchgehend unmittelbar einleuchtend. Das Werk ist allen im Stiftungsweisen Tätigen sehr zu empfehlen und die Rezensentin hat für die Leitung ihres Instituts auch die ein oder andere Anregung erhalten.

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Hamburg

Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat.*

Von *Michael Droege*. Tübingen, *Mohr Siebeck* 2010, XVI 616 S., 119,- EUR, ISBN 978-3-16-150165-4

Wer im letzten Non Profit Law Yearbook 2009 den Artikel von *Jürgen Kaube* über „Preisungen“ gelesen hat, weiß um den empirischen Befund, dass mit der Verleihung eines Preises die Wahrscheinlichkeit erheblich steigt, dass der Geehrte noch weitere Preise erhalten wird. Nach *Kaube* erklärt sich dies daraus, dass heutzutage vor allem das prämiert wird, was bereits mehrfach ausgezeichnet worden ist. Dies gelte insbesondere für den Literaturbetrieb. Welches Preiskomitee – so schreibt *Kaube* weiter – könne es sich wirklich leisten, *Kehlmann*, *Habermas*, *Enzensberger* oder *Handke* nicht auszuzeichnen. Auch die Mitglieder der Jury für den Rainer-Walz-Preis haben sich dieses Jahr ganz entsprechend der „*Kaubeschen* Preistheorie“ verhalten: Der Rainer-Walz-Preis 2010 geht an Herrn Prof. Dr. *Michael Droege* für seine bereits mehrfach ausgezeichnete Habilitationsschrift „Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat“. Mehr noch: Ich habe heute die Ehre, schon zum zweiten Mal eine Laudatio auf die Arbeit von Herrn *Droege* zu halten.¹ Ich tue dies sehr gerne, weil ich die Arbeit von Herrn *Droege* wirklich für herausragend und preiswürdig halte. Was allerdings Herr *Kaube* dazu sagen würde, wenn er heute hier anwesend sein würde, weiß ich natürlich nicht.

* Laudatio aus Anlass der Verleihung des W. Rainer Walz-Preises 2009 an Prof. Dr. Michael Droege für seine Habilitationsschrift „Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat“.

1 Vgl. die Laudatio aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2010 in: Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch, DStJG Bd. 33 (2010), 405 ff.

Doch nun zum Preisträger und seinem Werk: Herr Kollege *Droege* ist Schüler des Staatsrechtlers *Joachim Wieland* und hat sich im WS 2008/2009 an der Johann-Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main habilitiert. Seit April 2010 lehrt er an der Universität Osnabrück Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht. Seine Arbeit ist die erste Habilitationsschrift, die in Deutschland zum Gemeinnützigkeitsrecht geschrieben worden ist. Die Tatsache, dass man 550 gehaltvolle und auch gut lesbare Druckseiten zu diesem Thema schreiben kann, ohne selbst den fachkundigen Leser zu langweilen, zeigt zunächst, welche stürmische Entwicklung dieses Rechtsgebiet in den letzten zwanzig Jahren genommen hat.

Wer sich davon ein Bild machen will, muss nur die vor wenigen Wochen erschienene zehnte Auflage des Standardwerks von *Buchna*² neben die – im Vergleich dazu geradezu unscheinbare – vierte Auflage von 1990 stellen. Wer auch dann noch zweifelt, ob das Gemeinnützigkeitsrecht der rechte Gegenstand für eine Habilitationsschrift ist, sollte sich daran erinnern, dass allein zum zivilen Stiftungsrecht, dessen praktische Bedeutung sicherlich nicht größer sein dürfte als das Gemeinnützigkeitsrecht, allein in den letzten sechs Jahren vier Habilitationsschriften vorgelegt worden sind.³ So gesehen war die Arbeit von *Droege* mehr als überfällig und sie kommt auch zur rechten Zeit: Auf Grund der vielen punktuellen gesetzgeberischen Eingriffe der letzten zehn Jahre und der stark wachsenden Zahl von Urteilen und Verwaltungsanweisungen ist auch das Gemeinnützigkeitsrecht immer unübersichtlicher geworden. Was fehlt, ist eine Gesamtschau, die sich um eine systematische Verortung des Gemeinnützigkeitsrechts im Verfassungsrecht und im Steuerrechtssystem bemüht. Diese Lücke schließt die Arbeit von *Droege*.

Doch was genau erwartet den Leser dieser Schrift? Zunächst einmal legt *Droege* die geschichtlichen Wurzeln frei. Dabei wird zu Recht ein besonderes Augenmerk auf die Zeit der Weimarer Republik gelegt, in der sich die wesentlichen Strukturen des geltenden Rechts herausgebildet haben. Auf den geschichtlichen Rückblick folgt eine konzise Darstellung der wesentlichen Grundstrukturen des Gemeinnützigkeitsrechts in seiner gegenwärtigen Rechtsgestalt. Auf 200 Seiten führt *Droege* das geltende Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht auf seine Grundprinzipien zurück und erweist sich dabei als souveräner Kenner der Materie. Jeder, der das Gemeinnützigkeitsrecht nicht nur lernen, sondern auch in seinen Strukturen „verstehen“ möchte, wird diesen Abschnitt mit Gewinn lesen. Als kleine Beispiele verweise ich nur auf die Ausführungen zum Begriff der „Allgemeinheit“, den *Droege* zutreffend als ausfüllungsbedürftigen Wertbegriff „zwischen elitärer und demokratischer Vereinnahmung“ versteht. In diesem Zusammenhang erhält der Leser natürlich auch eine Antwort auf die wohl bekannteste Gretchenfrage des Gemeinnützigkeitsrechts nach der Begünstigung des Sports, die *Droege* – mit der heute vorherrschenden Ansicht – bejaht, ohne die prekäre Abgrenzung zur bloßen Freizeitbetätigung zu übersehen. Hervorhebung verdienen auch seine abgewogenen Überlegungen zu den Grundprinzipien des Gemeinnützigkeitsrechts und zur Wettbewerbsproblematik.

Die Auseinandersetzung mit dem geltenden Recht bildet für *Droege* aber nur den Ausgangspunkt für seine weiteren Überlegungen. Er möchte das Gemeinnützigkeitsrecht aus seiner Isolation als „Sondersteuerrecht“ herausholen und in einen größeren Zusammenhang stellen. Dazu wirft er einen Blick auf die „Kontexte der Gemeinnützigkeit“: die Soziologie des Dritten Sektors, die Theorie der Zivilgesellschaft sowie die Ökonomik des Altruismus. Diese interdisziplinäre Problemannaherung fördert zwar interessante Außenansichten zutage, ist aber

– wie *Droege* in eingehender Auseinandersetzung zur abweichenden Auffassung des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF aufzeigt – für eine Weiterentwicklung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts nur begrenzt geeignet. In der Tat lässt sich der Gemeinwohlbegriff mit ökonomischen Wohlfahrtstheorien allein nicht zutreffend ausfüllen. Vielmehr bedarf es dazu in einer demokratischen Gesellschaft letztlich eines *prozeduralen Ansatzes*. Darüber hinaus finden sich in der Verfassung materiale Anreicherungen in Gestalt von Staatszielen, Staatszielbestimmungen und den Grundrechten, auf die zurückgegriffen werden kann.

Auf dieser Grundlage entwirft *Droege* im fünften Teil seiner Arbeit ein „Verfassungsrecht der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit“. Dieser Teil bildet sicherlich ein Kernstück der Arbeit. Darin wendet sich *Droege* zunächst gegen den Versuch, gemeinwohlorientierte Aufwendungen im Nettoprinzip zu verankern. Stattdessen müsse das Gemeinnützigkeitsrecht dem Steuersubventionsrecht zugerechnet werden. Es folgen scharfsinnige Ausführungen zu einer Konkretisierung der Gemeinwohlzwecke anhand von Staatszielen und Staatszielbestimmungen und Grundrechten. Auch andere neuralgische Punkte des Gemeinnützigkeitsrechts, z.B. seine Bezüge zum Demokratieprinzip, den Rechtmäßigkeitsvorbehalt und die Auflösung von Zweckkollisionen werden eingehend analysiert. Schließlich werden die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Besteuerungsgleichheit und die Folgerichtigkeit aufgezeigt und an zahlreichen Einzelfragen – z.B. dem Ausschluss kommunalpolitischer Vereinigungen und bestimmter Freizeit Zwecke, der mangelnden Rechtsformneutralität und der Berücksichtigung von Spenden auf der Ebene der Bemessungsgrundlage – verdeutlicht. Weitere Schwerpunkte sind die Wettbewerbsneutralität und die – bisher eher wenig behandelte – Frage, inwieweit sich auch die begünstigten gemeinnützigen Akteure gegenüber dem Staat selbst auf Freiheitsrechte berufen können.

Ein letzter Abschnitt ist der Europäisierung des Gemeinnützigkeitsrechts gewidmet. Auch hier findet der Leser auf gut sechzig Seiten eine gedankenreiche Analyse der Einwirkungen des europäischen Beihilfenrechts und der Grundfreiheiten auf die nationalen Gemeinnützigkeitsrechte. *Droege* plädiert hier für eine „mittlere Lösung“, genauer gesagt für ein differenziertes und zweckbezogenes Anerkennungsregime. Dies macht vor allem eine Umgestaltung des Verfahrensrechts erforderlich, um transnationale Sachverhalte ausreichend verifizieren zu können. Sein Vorschlag, ein isoliertes Anerkennungsverfahren für alle gemeinnützigen Einrichtungen einzuführen, in dem dann auch der Status ausländischer Organisationen geprüft werden könnte, dürfte in der Tat der einzige Ausweg sein, wenn die Öffnung der nationalen Spendenmärkte nicht nur ein Lippenbekenntnis bleiben soll.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Schrift von *Droege* nicht nur durch die Souveränität beeindruckt, mit der ihr Verfasser das disparate Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht systematisch durchdringt und ordnet. Sie gefällt auch durch die hervorragend gelungene Verbindung von Steuer- und Verfassungsrecht sowie ihre interdisziplinären Bezüge. Dieser breit angelegte Ansatz hätte – da bin ich mir sicher – auch *Rainer Walz* gefallen, dem die rechtswissenschaftliche Forschung zum Non Profit Sektor wesentliche Impulse verdankt, und nach dem deshalb auch der Preis, den wir heute an Herrn *Droege* verleihen, benannt ist.

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Bonn

² *Buchna/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl. 2010.

³ Vgl. die Arbeiten von *Burgard*, *von Hippel*, *Jakob* und *Schlüter*.

Fortsetzung von Seite VIII

für die Vermögensverwaltung überwachen dürfe; eine Zweckmäßigkeitskontrolle sei ihr verwehrt. Dementsprechend dürften die Stiftungsorgane zwar zur ertragbringenden Vermögensanlage, nicht aber zu bestimmten (etwa: besonders sicheren) Vermögensanlagen angehalten werden. Analog § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG könne Stiftungsorganen keine Pflichtverletzung vorgeworfen werden, sofern sie nur „vernünftigerweise annehmen durfte[n], auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Stiftung zu handeln“. Die Stiftungsaufsicht sei insoweit auf die Prüfung der Schlüssigkeit der Entscheidungsgrundlage und der Angemessenheit der Informationsdarstellung beschränkt. Entstehe der Stiftung im Zusammenhang mit Vermögensanlageentscheidungen ein Schaden, richteten sich Schadensersatzansprüche in erster Linie gegen die Organmitglieder. Eine Staatshaftung für Amtspflichtverletzungen der Stiftungsaufsicht komme nur subsidiär in Betracht.

Im dritten Impulsreferat befasste sich Prof. Dr. Peter Rawert, LL.M. (Notar, Notariat Ballindamm, Hamburg) mit „Satzungsänderungen“ einer Stiftung. Im Mittelpunkt stand die bereits im vergangenen Jahr diskutierte Frage nach Zulässigkeit und Grenzen einer Änderung des Stiftungszwecks. Rawert unterschied behördliche Maßnahmen und Organmaßnahmen: § 87 BGB verpflichtet die Stiftungsbehörden dazu, einer Stiftung eine andere Zweckbestimmung zu geben oder sie aufzuheben, wenn die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden oder das Gemeinwohl gefährdet ist. Da es sich um eine abschließende Regelung handle, sei eine Änderung des Stiftungszwecks durch die Stiftungsorgane auf Grundlage von § 313 BGB entgegen einer neueren Ansicht ausgeschlossen. In Betracht komme eine Zweckänderung durch die Organe der Stiftung nur, wenn der Stifter sie entsprechend ermächtigt habe.

An der anschließenden Podiumsdiskussion beteiligten sich neben den drei Referenten Dr. Wolfram Backert (Bayerisches Staatsministerium für Wissenschaft, Forschung und Kunst, München), Heike Hummelmeier (Justizbehörde Hamburg), Sigrun Kraim (Niedersächsisches Ministerium für Inneres und Sport, Regierungsvertretung Lüneburg) und Angelo Winkler (Ministerium des Innern des Landes Sachsen-Anhalt, Magdeburg) als Stiftungsreferenten der Länder. Die Diskussion eröffnete interessante Einblicke in die Stiftungsaufsichtspraxis. Es zeigte sich einmal mehr, dass viele Probleme im Dialog zwischen Stiftungsaufsicht und Stiftungen für alle Beteiligten zufriedenstellend gelöst werden können.

2. Im Anschluss begab sich Prof. Dr. Stefan Geibel, Maître en droit (Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht sowie CSI, Universität Heidelberg) unter dem Titel „Dachstiftungen, Stiftungszentren und Treuhandstiftungen“ auf die Suche nach rechtlichen Lösungen für das Bedürfnis nach Beratung und Management im Stiftungsrecht. Im Einzelnen erörterte Geibel Dachstiftungen, Stiftungszentren und Treuhandstiftungen und lieferte einen kurzen Ausblick auf andere europäische Rechtsordnungen. Die Ergebnisse wurden im Anschluss unter Leitung von Weitemeyer mit Philipp Hof (Geschäftsführer, Stiftungszentrum München) diskutiert.

3. Den Abschluss des ersten Themenblocks bildeten zwei Berichte zu Fragen des Umsatzsteuerrechts. Dr. Christoph Wäger (Richter am Bundesfinanzhof, München) behandelte in seinem Bericht „Aktuelle Umsatzsteuerprobleme von Non-Profit-Organisationen“. Im Fokus standen dabei gemeinnützigkeitsspezifische Umsatzsteuerbefreiungen in § 4 UStG und die entsprechenden Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Im Einzelnen ging es zunächst um die Steuerfreiheit subunternehmerischer Heilbehandlungs- und subunternehmerischer kultu-

reller Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a und Nr. 20 UStG, sodann um die Steuerfreiheit des durch Private durchgeführten Unterrichts nach § 4 Nr. 21 und 22 UStG und Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL. Abschließend befasste sich Wäger mit der Steuerfreiheit von Krankenhausbehandlungen. Hier verlange § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG zwar seit 2009, dass private Unternehmer nach § 108 SGB V zugelassen sind. Die Finanzverwaltung wende aber aus Billigkeitsgründen unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin das alte Recht an.

Den umsatzsteuerrechtlichen Block komplettierte das Referat von Werner Widmann (Ministerialdirigent im Finanzministerium Rheinland-Pfalz, Mainz), der aus dem weiten Feld „Umsatzsteuerprivilegien und Europarecht“ § 4 Nr. 18 Buchst. c UStG herausgriff und hier die „Vereinbarkeit der nationalen Regelungen mit der Richtlinie“ erörterte. Das Referat ist in Volltext in dieser Ausgabe der npOR auf S. 106 abgedruckt.

In der anschließenden Diskussion wurde einmal mehr deutlich, dass das deutsche Umsatzsteuerrecht gerade im Bereich der für Non-Profit-Organisationen so zentralen Umsatzsteuerbefreiungen nach wie vor weit von einer kohärenten Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben entfernt ist. Der regelmäßige unmittelbare Rückgriff auf Art. 132 ff. MwStSystRL in der Rechtsprechung der Finanzgerichte illustriert dies eindrucksvoll.

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

Der zweite Themenblock widmete sich unter dem plakativen Titel „Vom Social Entrepreneur zum Dorfaden – Neue Konzepte für Non-Profit-Organisationen?“ den stets im Wandel begriffenen Organisationsstrukturen zivilgesellschaftlichen Engagements.

Hendrik Doobe, LL.B. (Institute of Law and Economics, Universität Hamburg) stellte unter der Überschrift „Praxisbeispiel Social Business: Project-E, Äthiopien“ ein von einem deutschen, einem österreichischen und einem französischen Verein betriebenes Projekt vor, bei dem in Äthiopien Waisenmädchen zu Chefsekretärinnen ausgebildet werden. Dadurch solle den Waisenmädchen nicht nur die Wiedereingliederung in die Gesellschaft ermöglicht werden, sondern zugleich eine Angebotslücke auf dem äthiopischen Arbeitsmarkt geschlossen werden. Die Anstoßfinanzierung sei aus Spendenmitteln erfolgt, auf lange Sicht solle das College aber marktwirtschaftlich operieren und so aus dem ursprünglichen Hilfsprojekt ein Social Business werden. Dabei stoße das Projekt, so Doobe, nach wie vor auf faktische und rechtliche Hindernisse. In rechtlicher Hinsicht wünschenswert seien vor allem flexiblere Rechtsformen, die Schaffung einer länderübergreifenden – insbesondere: einer europäischen – Rechtsform und die Einrichtung einer kostengünstigen Streitschlichtungsstelle für länderübergreifende Kooperationen, die die Rechtsdurchsetzung in der Fremde erheblich erleichtern würde.

Dr. Nils Krause, LL.M. (Rechtsanwalt, Local Partner, White & Case, Hamburg) stellte im Anschluss die Frage: „Brauchen wir neue Rechtsformen für NPOs?“. In einem großen Bogen befasste er sich zunächst mit den bestehenden (und zum Teil noch vergleichsweise neuen) Rechtsformen und beleuchtete dann die europäischen Zukunftsperspektiven. Im Fokus standen insoweit die geplanten Rechtsformen der Europäischen Privatgesellschaft und der Europäischen Stiftung. Letztere soll insbesondere grenzüberschreitendes Stiften und Spenden erleichtern, das nach wie vor erheblichen rechtlichen Hindernissen ausgesetzt ist. Den Abschluss bildete ein rechtsvergleichender Blick in das anglo-amerikanische Recht.

Den zweiten Themenblock beschloss Dr. *Barbara Roder* (Allianz4Good, München) mit ihrem Bericht über „Reporting in Social Entrepreneurship“. Ausgehend von dem Befund, dass eine professionelle Berichterstattung als unverzichtbare Grundlage für eine effiziente Ressourcenallokation im Social Entrepreneurship bislang kaum etabliert sei, stellte sie das im Rahmen einer Forschungsk Kooperation zwischen der Technischen Universität München, der Universität Hamburg, Akteuren des Dritten Sektors und einer Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaft entwickelte Konzept eines Reporting Standards für Social Entrepreneurs vor. Wünschenswert sei eine standardisierte Berichterstattung, weil sie einen Vergleich verschiedener Organisationen und so Investoren eine reflektierte Allokationsentscheidung ermögliche. Überdies könne sie auch für interne Managemententscheidungen genutzt werden. Inhaltlich sehe der Reporting Standard Beschreibungen des durch den Sozialunternehmer avisierten gesellschaftlichen Problems, seines Lösungsansatzes, seiner Organisation und seiner Person sowie schließlich, als zentralen Teil des Berichts, eine Wirkungsmessung vor. Wie erste Erfahrungen zeigten, habe der Reporting Standard positive Auswirkungen auf das interne Monitoring, die Außendarstellung, die Investorensuche und die Rechnungslegung.

Beschlossen wurde der erste Tag, auch dies gute Tradition, mit einem gemeinsamen Abendessen, das in diesem Jahr im Hotel Vier Jahreszeiten stattfand und zugleich den Rahmen für die Verleihung des W. Rainer Walz-Preises 2009 schuf. Dieser jähriger Preisträger ist Prof. Dr. *Michael Droge* (Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht, Universität Osnabrück), der sich in seiner bereits mit dem Albert-Hensel-Preis 2009 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft und dem Baker & McKenzie-Preis 2009 des Fachbereichs Rechtswissenschaft der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main ausgezeichneten Habilitationsschrift mit der „Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat“ beschäftigt. Die Laudatio hielt *Hüttemann*.



III. Themenblock: Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

Der zweite Tag stand dann traditionell ganz im Zeichen des Steuerrechts.

Den Auftakt bestritt *Ralf Klabmann* (Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner, BDO Deutsche Warentreuhand AG, Köln), der in seinem Referat „Gemeinnützigkeitsrechtliche und spendenrechtliche Aspekte im Rahmen der Förderung der Kunst und Kultur, u. a. am Beispiel von Volksbühnen“ aufgriff. Im Mittelpunkt stand eine überblickartige Darstellung kunst- und kulturbezogener gemeinnützigkeitsrechtlicher Steuervergünstigungen. Besonderes Augenmerk galt dabei § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO und § 4 Nr. 20 UStG. Mit Blick auf das Spendenrecht wies *Klabmann* darauf hin, dass Mitgliedsbeiträge an Körper-

schaften, die Kunst und Kultur förderten, vom Abzug ausgeschlossen seien, wenn die Körperschaften kulturelle Betätigungen förderten, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienten. Diese Differenzierung sei schwer umsetzbar und halbherzig, weil sie nur Mitgliedsbeiträge, nicht aber Spenden betreffe. Umgekehrt sei die grundsätzliche Unschädlichkeit der Gewährung von Vergünstigungen für den Abzug von Mitgliedsbeiträgen mit Blick auf § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO inkonsequent. Insgesamt sei ein schlüssigeres und weniger kasuistisches Konzept der steuerlichen Kunst- und Kulturförderung zwar wünschenswert, aber auf absehbare Zeit wohl nicht zu erwarten.

Nachfolgend stellte Dr. *Stefan Wilk* (Richter am Finanzgericht, Köln) „Aktuelle Rechtsprechung des BFH zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht“ vor. Im ersten Teil seines Referats erörterte *Wilk* ein Urteil des BFH, in dem die Gemeinnützigkeit eines Wettbewerbsvereins wegen nicht ausreichender Verankerung der Selbstlosigkeit in der Satzung verneint wird.¹ Es folgten zwei Urteile zum Oberthema „Arbeitsteiliges Zusammenwirken zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke“.² Im Mittelpunkt stand hier das Unmittelbarkeitserfordernis in § 66 AO. Der BFH verlangt in beiden Entscheidungen nicht nur tatsächliche Unmittelbarkeit, sondern unmittelbare rechtliche Vertragsbeziehungen zwischen der Einrichtung der Wohlfahrtspflege und den hilfsbedürftigen Personen. Dadurch werden Kooperationen im Dritten Sektor erheblich erschwert. In der Diskussion stieß dieses restriktive Verständnis des § 66 AO dann auch auf scharfe Kritik. Abschließend warf *Wilk* noch einen Blick auf in nächster Zeit anstehende Entscheidungen des BFH zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht.

Im Anschluss berichtete Prof. Dr. *Markus Achatz* (Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik, Universität Linz) über „Die Erfahrungen in Österreich mit dem neuen Spendenrecht“. Im ersten Teil seines Referats erläuterte *Achatz* die Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit von Spenden nach dem seit 2009 geltenden neuen Spendenrecht. Insbesondere seien, anders als noch nach altem Spendenrecht, neben Zuwendungen zur Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben und Zuwendungen an bestimmte Institutionen im Bereich Kultur und Behindertensport auch Zuwendungen für mildtätige Zwecke, Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern und Hilfestellung in Katastrophenfällen abzugsfähig. Im zweiten Teil rückten dann die praktischen Erfahrungen mit dem neuen Recht in den Fokus. Hervorhebung verdient aus rechtsvergleichender Sicht vor allem der deutlich entspanntere Umgang des österreichischen Rechts mit Spenden an im EU/EWR-Ausland ansässige Empfänger im Vergleich zum sich insoweit nur langsam bewegenden deutschen Spendenrecht.

Sodann skizzierte *Heiner Woitschell* (Hessisches Ministerium der Finanzen, Wiesbaden) „Aktuelle Entwicklungen des Gemeinnützigkeitsrechts aus der Sicht der Finanzverwaltung“. Eingangs kündigte *Woitschell* die Veröffentlichung des überarbeiteten Anwendungserlasses zu den §§ 51 bis 68 AO für das kommende Jahr an. Im Anschluss berichtete er über einzelne zu erwartende Bestimmungen. Hervorzuheben sind hier vor allem zwei Punkte. Erstens: Im Zusammenhang mit der viel kritisierten Ansehensklausel in § 51 Abs. 2 AO werde die Finanzverwaltung, soweit eine Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland tatbestandlich möglich sei, unterstellen, dass die Körperschaft gemäß § 51 Abs. 2 Alt. 2 AO einen Beitrag zum Ansehen Deutschlands leiste. Zweitens: Die Geprägetheorie werde trotz abweichender Rechtsprechung des BFH³ voraussichtlich

1 BFH, Urt. v. 6.10.2009 – I R 55/08, BStBl. II 2010, 335.

2 BFH, Urt. v. 16.12.2009 – I R 49/08, BFH/NV 2010, 1047; Urt. v. 17.2.2010 – I R 2/08, BFH/NV 2010, 1371.

aufrecht erhalten. Maßgeblich seien dabei der Arbeits- und Zeitaufwand, nicht die Einnahmen in den jeweiligen Bereichen. In der Diskussion stieß dies – wie nicht anders zu erwarten – erneut auf nahezu einhellige Ablehnung.

Zum Abschluss der Tagung diskutierten unter der Leitung von *Werner Ballhausen* (Koordinator Bündnis für Gemeinnützigkeit, Berlin) *Kai Gehring* (Mitglied des Bundestages, Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, Berlin), *Markus Grübel* (Mitglied des Bundestages, CDU/CSU-Fraktion, Vorsitzender des Unterausschusses Bürgerschaftliches Engagement, Berlin) und *Ute Kumpf* (Mitglied des Bundestages, SPD-Fraktion, Berlin) über die „Aktuelle Förderpolitik für den Dritten Sektor“. Die Diskussion gewährte interessante Einblicke nicht nur in die Positionen der Parteien, sondern auch in die Entstehungsgeschichte des geltenden Rechts. So zeigte sich etwa, dass § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO nach dem Willen des Gesetzgebers eine deutlich größere Bedeutung als von der Finanzverwaltung angenommen zukommen sollte.

Insgesamt wurden die Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts, nicht zuletzt dank der erneut glänzenden Organisation, ihrem Anspruch, nicht nur eine, sondern *die* Jah-

restagung des Dritten Sektors zu sein, wieder einmal gerecht. Insbesondere die interdisziplinäre Ausrichtung und der heterogene Teilnehmerkreis machen den Charme dieser Tagung aus und unterscheiden sie von anderen Veranstaltungen zum Stiftungs- und Non-Profit-Recht. Alle bisherigen und zukünftigen Teilnehmer dürfen sich daher bereits heute auf die 11. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 4. und 5. November 2011 freuen.

Dr. Sebastian Unger, Akademischer Rat, Ludwig-Maximilians-Universität München

Unter: www.hamburger-tage.org finden Sie Impressionen der 10. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts 2010.

3 BFH, Urt. v. 15.7.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162; Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631.

npOR-Dokumentation

Vereinsrecht

BAG, Urt. v. 23.6.2010 – 7 ABR 1/09, Mitbestimmung bei der Einstellung eines Vereinsmitglieds, BB 2010, 2497

BFH, Urt. v. 29.6.2010 – V B 160/08, Umfang Vorsteuerabzug gemeinnütziger Verein, BFH/NV 2010, 1876

BGH, Urt. v. 31.3.2010 – I ZR 36/08, „Verbraucherzentrale“ in Vereinsnamen nicht generell unzulässig

BGH, Urt. v. 23.9.2010 – III ZR 246/09, Haftung des Veranstalters bei Verletzung eines Reitturnierteilnehmers

BGH, Urt. v. 28.10.2010 – I ZR 60/09, Kein wettbewerbsrechtlicher Leistungsschutz für Amateurfußballspiele – Zur Zulässigkeit der Einstellung von ein- bis eineinhalbmündigen Ausschnitten von Spielen der Amateurliga auf „www.hartplatzhelden.de“

BGH, Urt. v. 19.7.2010 – II ZR 23/09, Variabler Vereinsbeitrag keine Grundsatzentscheidung, WM 2010, 1808

BGH, Urt. v. 16.12.2009 – VIII ZR 119/08, Vertrag über Vereinsmitgliedschaft. Ausschließliche internationale Zuständigkeit der österreichischen Gerichte

BGH, Urt. v. 30.10.2009 – V ZR 253/08, Voraussetzungen eines rechtmäßigen bundesweiten Stadionverbots, NJW 2010, 534

OLG Celle, Beschl. v. 1.7.2010 – 20 W 10/10, Vereinssatzung muss Mindestzahl der Vorstandsmitglieder festlegen

OLG Düsseldorf, Beschl. v. 10.2.2010 – 3 Wx 11/10, Vereinsregistersache: Rechtsmittel gegen die Ablehnung der Löschung einer eingetragenen Satzungsänderung, NZG 2010, 395

OLG Hamm, Beschl. v. 12.8.2010 – 15 W 377/09, Vereinssatzung, Prüfungsbefugnis, NZG 2010, 1114

OLG Hamm, Beschl. v. 2.8.2010 – 15 W 170/10, Anmeldung einer Vereinssatzungsänderung, NZG 2010, 1113

OLG München, Beschl. v. 12.8.2010 – 31 Wx 139/10, Voraussetzungen der Bestellung eines Vereins-Notvorstandes

OLG Saarbrücken, Urt. v. 23.6.2010 – 1 U 365/09-91, Unterlassungsansprüche eines Berufsverbands dürfen nicht nur gegen Außenstehende geltend gemacht werden

OLG Stuttgart, Urt. v. 13.11.2009 – 8 W 445/09, Löschung einer unzulässigen Eintragung im Vereinsregister, NZG 2010, 1439

OLG Stuttgart, Urt. v. 19.3.2009 – 2 U 47/08, Wiedergabe von Filmaufnahmen von Sportveranstaltungen im Amateurfußballbereich auf dem Internet-Portal „www.hartplatzhelden.de“

KG Berlin, Beschl. v. 7.9.2010 – 1 W 198/10, Für die registerrechtliche Anmeldung einer Änderung des Vorstands (§ 67 BGB) bedarf es auch eines urkundlichen Nachweises der Annahme der Wahl

FG Köln, Urt. v. 14.1.2010 – 13 K 3157/05, Verdeckte Gewinnausschüttung beim Verein, FG 2010, 1066

FG München, Urt. v. 19.7.2010 – 7 K 472/08, Echte und unechte Mitgliedsbeiträge zu Berufsverbänden, VereinsBrief 2010, 9 mit Anmerkung

SG Dresden, Urt. v. 30.3.2010 – S 39 KR 206/07, Arbeitnehmereigenschaft des Stiftungsvorstands

Bayerisches Landesamt für Steuern, Verf. v. 16.9.2010 – S 0179.1.1-1/7 St 31, Anforderungen an die Satzung eines steuerbegünstigten Vereins hinsichtlich der sogenannten Vermögensbindung; Urteil des BFH vom 23.7.2009, V R 20/08 (BStBl. II 2010, 719), DStR 2010, 2309

Arnold, Arnd, Satzungsvorbehalt für die Vorstandsvergütung bei Vereinen und Stiftungen?, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 3

Grunewald, Barbara/Hennrichs, Joachim, Haftungsrisiken für Vorstandsmitglieder insolvenzgefährdeter Vereine, in: Grundmann/Haar/Merkel et al. (Hrsg.), Festschrift Klaus J. Hopt, 2010, S. 93

Hadding, Walther, „Modernisierung des Vereinsrechts“ – Zum Gesetzesentwurf des Landes Baden-Württemberg vom 3.2.2006, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 93

Hangebrauck, Ralf, Kurzkommentar zu BGH, Beschl. v. 8.2.2010, II ZR 54/09, EWiR 2010, 553

Mäsch, Gerald, Anmerkung zu BGH, Urt. v. 16.12.2009 – VIII ZR 119/08, JZ 2010, 897

Muscheler, Karlheinz, Der Notvorstand in Verein und Stiftung, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 225

Prütting, Hanns, Der nichtrechtsfähige Verein im Zivilprozess, in der Zwangsvollstreckung und Insolvenz sowie im Grundbuch, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 263

Rawert, Peter, Die staatsfreie Stiftung, in: Grundmann/Haar/Merkt et al. (Hrsg.), Festschrift Klaus J. Hopt, 2010, S. 177

Reuter, Dieter, Der Verein im Verein, in: Grundmann/Haar/Merkt et al. (Hrsg.), Festschrift Klaus J. Hopt, 2010, S. 195

Roth, Gregor, Kurzkommentar zu BGH, Beschl. v. 8.2.2010 – II ZR 156/09, EWIR 2010, 555

Schmidt, Karsten, Anfechtung von Versammlungsbeschlüssen in gegliederten Vereinen – Nachlese zum Urteil des Bundesgerichtshofs vom 2.7.2007, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 345

Schöpfli, Martin, Neuerungen im Vereinsrecht: Erleichterung elektronischer Anmeldungen, andere vereinsrechtliche Änderungen und Begrenzung der Haftung ehrenamtlicher Vereinsvorstände, Rechtspfleger 2010, 349

Vieweg, Klaus, Vormitgliedschaftliche Rechtsverhältnisse eingetragener Vereine, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 395

Weitemeyer, Birgit, Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 1201

Westermann, Harm Peter, Insolvenzzrechtliche Haftung der Vorstände von Idealvereinen, in: Genzow/Grunewald/Schulte-Nölke (Hrsg.), Festschrift Friedrich Graf von Westphalen, 2010, S. 755

Stiftungsrecht

BGH, Urt. v. 24.6.2010 – 3 StR 90/10, Untreue bei Ankauf von Kunstwerken für eine Stiftung

BGH, Beschl. v. 25.3.2010 – III ZR 190/09, Begründung einer Stiftung nach liechtensteinischem Recht, NZG 2010, 1034

OLG Frankfurt, Beschl. v. 27.5.2010 – 20 W 175/10, Begrenzung der Amtsdauer von Kuratoriumsmitgliedern

LG Bielefeld, Urt. v. 11.5.2010 – 6 O 557/09, Rückforderung von Stiftungsmitteln wegen Zweckverfehlung der Leistung, ZStV 2/2010, II-IV

FG Bremen, Urt. v. 16.6.2010 – 1 K 18/10, Erbschaftsteuerpflicht der Auskehrung des Vermögens einer liechtensteinischen Stiftung an Nachbegünstigte, ZErB 2010, 303

FG Münster, Typisierende Annäherung einer dauernden Wertminderung bei börsennotierten Aktien, DStR 2010, 2340

VG Gießen, Urt. v. 17.8.2010 – 8 K 168/09.GI und 8 K 4393/10, Anerkennung von kirchlichen Stiftungen

VG Karlsruhe, Urt. v. 23.9.2010 – 6 K 59/09, Gewerbeanmeldung durch unselbständige Stiftung mangels eigener Rechtspersönlichkeit nicht möglich

VG Münster, Urt. v. 21.5.2010 – 1 K 1405/09, Anspruch auf Anerkennung einer kommunalen Stiftung, ZStV 2010, 149

Andrick, Bernd, Änderungen des Stiftungsgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen. Zuletzt: Änderungsgesetz vom 9.2.2010, ZStV 2010, 121

Blisse, Holger, Vermögensanlage in der Stiftung, ZStV 2010, 134

Büch, Markus, Das kommunale Unternehmen als Stifter, DVBl 2010, 1115

Büch, Markus, Das sittenwidrige Stiftungsgeschäft, ZEV 2010, 440

Büch, Markus, Die Stiftung liechtensteinischen Rechts und der Durchgriff, Anm. zu OLG Düsseldorf, Urt. v. 30.4.2010 – I-22 U 126/06, ZErB 2010, 305

Burgard, Ulrich, Ist § 31a BGB im Stiftungsrecht zwingend oder dispositiv? – Zur Auslegung von § 86 S. 1 Hs. 2 BGB, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 43

Fischer, Michael, Dogmatik des unselbständigen Stiftungsge-schäfts unter Lebenden und Steuerrecht, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 73

Fritz, Thomas/Weisheit, Martina, Auch Verwaltungsleistungen und Personalgestaltung können Zweckbetrieb sein, StiftungsBrief 2010, 49

Hüttemann, Rainer, Der Stiftungszweck nach dem BGB, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 121

Jäck, Simone, Optimale Durchführung von (Zu-)Stiftungen, StiftungsBrief 2010, 125

Klumpen-Neusel, Claudia, Neues Stiftungsgesetz Nordrhein-Westfalen: Mehr Freiheit für Stifter?, StiftungsBrief 2010, 148

Krickl, Rudolf/Wallner, Robert, Auslandsausschüttungen an inländische Privatstiftungen, in: Lang/Weinzierl (Hrsg.), Festschrift Friedrich Rödler, 2010, S. 481

Mecking, Christoph, Stifter und Förderer gewinnen. Motive, Angebot, rechtlicher Rahmen, Berichte und Forschungen aus dem Domstift Brandenburg 2010, Heft 3, 174

Melzer, Martin, „Weitere Organe“ im österreichischen Privatstiftungsrecht und im neuen liechtensteinischen Stiftungsrecht, JEV 2010, 51

Rawert, Peter, Die staatsfreie Stiftung, in: Grundmann/Haar/Merkt et al. (Hrsg.), Festschrift Klaus J. Hopt, 2010, S. 177

Rawert, Peter, Grundrecht auf Stiftung?, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 1323

Redbrake, Michael/Theuffel-Werhahn, Berthold, Die öffentliche Hand als Stifter, ZStV 2010, 154

Reuter, Ralf, Stiftungsverwaltung: Contractingmodelle auf dem Prüfstand, StiftungsBrief 2010, 218

Richter, Andreas/Gollan, Anna Katharina, Die Besteuerung der Kapitalerträge von Familienstiftungen, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 1155

Ritter, Gabriele, Ist die Stiftung als Trägerform auch für den modernen Krankenhausbetrieb geeignet?, StiftungsBrief 2010, 71

Ritter, Gabriele, Die kommunale Stiftung, StiftungsBrief 2010, 116

Ritter, Gabriele, Der praktische Fall: Projekt E-Bilanz: Elektronische Übermittlung von Jahresabschlüssen auch für Stiftungen?, StiftungsBrief 2010, 151

Ritter, Gabriele/Klaßmann, Ralf, Stiftungssatzung: Stiftung und Mittelverwendung, StiftungsBrief 2010, 210

Schauer, Martin, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, ZEuP 2010, 338

Schauer, Martin, Vermögensplanung – das liechtensteinische Recht als Gestaltungsalternative, JEV 2010, 6

Schiffer, K. Jan/Pruns, Matthias, Die Vorstiftung – ein unbekanntes Wesen?, StiftungsBrief 2010, 203

Schmidt-Jortzig, Edzard, Verfassungsrechtlicher Bestandschutz für Stiftungen? – Die niedersächsische Traditions-klausel: Konstitutionelle Strukturfeitschreibung versus notwendige Veränderungsmöglichkeit, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 1339

v. Schnurbein, Georg, Dienstleistungsorientiertes Stiftungsmanagement. Systematisches und zielorientiertes Führungskonzept für Förderstiftungen, ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 5/2010

Weisheit, Martina, Das wesentliche Familieninteresse als Beurteilungsmerkmal der Familienstiftung, StiftungsBrief 2010, 128

Werner, Rüdiger, Die liechtensteinische Familienstiftung, IStR 2010, 589

Werner, Olaf, Der Verein als Stifter, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 431

Steuerrecht

BMF, Schr. v. 1.10.2010 – IV D 3 – S 7015/10/10002, Umsatzsteuer; Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes – Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE), BStBl. I 2010, 846

BMF, Schr. v. 26.10.2010 – IV D 3 – S 7170/10/10010, Umsatzsteuerbefreiung für ambulante Rehabilitationsleistungen; §§ 40 und 111 SGB V, BStBl. I 2010, 1197

Bayerisches Landesamt für Steuern, Schr. v. 30.6.2010 – S 0184.2.1-6/33 St 31, Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Sozialkaufhäusern, VereinsBrief 2010, 11 mit Anmerkung

OFD Frankfurt, Verf. v. 6.9.2010 – S 2223 A – 188 – St 216, Steuerbegünstigte Zwecke i.S. von § 10b EStG; Patenschaftsbonnements von Tageszeitungen, DB 2010, 2533

OFD Frankfurt, Rundverf. v. 21.1.2010 – S 2245 A – 2 – St 213, Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG

OFD Münster, Verf. v. 18.8.2010 – S 2706 – 73 – St 13 – 33, Auswirkungen einer Vermögensanlage in einem BgA auf die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG

EuGH, Urt. v. 10.6.2010 – C-262/08, Voraussetzungen für die Umsatzsteuerfreiheit für die Entnahme, die Beförderung und die Analyse von Nabelschnurblut sowie die Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen, DStZ 2010, 815

EuGH, Urt. v. 3.6.2010 – C-237/09, Keine Steuerbefreiung für Beförderung von Organen

BFH, EuGH-Vorlage v. 22.7.2010 – V R 19/09, Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines gemischtgenutzten Gebäudes

BFH, Urt. v. 30.6.2010 – II R 12/09, Grundsteuerbefreiung für Religionsgemeinschaft, DB 2010, 1804

BFH, Urt. v. 15.6.2010 – VIII R 10/09, Berufsbetreuer erzielen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, DStR 2010, 1669

BFH, Urt. v. 24.4.2010 – I R 81/09, Zinseinkünfte einer gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltend tätigen US-Partnership mit inländischen Gesellschaftern, BFH/NV 2010, 1550

LAG Sachsen, Urt. v. 30.7.2010 – 2 Sa 148/10, Gemeinnützigkeit schließt Gewerbsmäßigkeit aus

FG Baden-Württemberg, Urt. v. 29.3.2010 – 9 K 115/06, Kein Vorsteuerabzug für Fahrzeuge im ideellen Bereich eines Vereins – Werbeleistungen, EFG 2010, 1167

FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 18.2.2010 – 2 K 7422/05 B, Umsatzsteuer auf Fortbildungsangebote von Berufsverbänden, anhängig beim BFH unter Az. V R 12/10

FG Hamburg, Urt. v. 15.10.2009 – 5 K 152/07, Eigenheimzulage bei Auflösung der Genossenschaft

FG Hessen, Urt. v. 23.6.2010 – 4 K 501/09, Förderung des Drehstangen-Tischfußballs ist gemeinnützig

FG Hessen, Urt. v. 23.6.2010 – 4 K 2258/09, Gemeinnützige Körperschaft unterhält keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb durch Beteiligung an gewerblich geprägter Personengesellschaft

FG München, Urt. v. 5.11.2008 – 3 K 3427/03, Umfang des Vorsteuerabzugs eines gemeinnützigen Vereins, DStRE 2010, 293

FG Niedersachsen, Urt. v. 29.10.2009 – 6 K 239/09, Strafzahlungen von Mitgliedern einer Genossenschaft gegen Einlagen, EFG 2010, 248

FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 27.5.2010 – 6 K 1104/09, Kein ermäßigter Steuersatz für Karnevalsveranstaltungen, EFG 2010, 1552

Bartmuß, Ralph, Zur Gemeinnützigkeit von Forschungsvereinen, ZStV 2010, 109

Frank, Margit/Prendinger, Richard, Die Besteuerung ausländischer Stiftungen und der Typenvergleich, in: Lang/Weinzierl (Hrsg.), Festschrift Friedrich Rödler, 2010, S. 237

Goetze, Ulrich, Der praktische Fall: Umsatzsteuer-Differenzbesteuerung von Studien- und Bildungsreisen, StiftungsBrief 2010, 213

Götz, Hellmut, Gemeinnützige Stiftung: Steuerliche Folgen der Sachspende einer Kapitalgesellschaft, StiftungsBrief 2010, 112

v. Hippel, Thomas, Corporate Governance durch Steuerrecht im Nonprofit-Sektor: wünschenswert oder systemwidrig?, in: Grundmann/Haar/Merkel et al. (Hrsg.), Festschrift Klaus J. Hopt, 2010, S. 817

v. Holt, Thomas, Steuerrechtliche Streitpunkte bei der arbeitsteiligen Zusammenarbeit gemeinnütziger Träger der Wohlfahrtspflege. Zugleich Anm. zu den BFH-Urteilen vom 17.2.2010 – I R 2/08 (DB 2010, 1104) und vom 16.12.2009 – I R 49/08 (DB 2010, 653), DB 2010, 1791

Kirchhof, Gabriele, Steuerlicher Querverbund – Entwarnung für Trecking-Stack-Strukturen. Stellungnahme des BMF zu Tz. 28 des BMF-Schreibens vom 12. 11.2009, DStR 2010, 1659

Klumpen-Neusel, Claudia, Jahressteuergesetz 2010: BMF plant Änderungen der Destinatsbesteuerung, Stiftungs-Brief 2010, 104

Klumpen-Neusel, Claudia, Selbstlosigkeit gemeinnütziger Stiftungen: Steuerliche Grenzen der Mittelbeschaffung, StiftungsBrief 2010, 156

Lassmann, Tom, Gefährdung der Gemeinnützigkeit – auch ein Fall für den Staatsanwalt?, ZStV 2010, 141

Lechner, Claudia/Lechner, Eduard, Liechtensteinische Stiftungen im österreichischen Steuerrecht, in: Lang/Weinzierl (Hrsg.), Festschrift Friedrich Rödler, 2010, S. 535

Lehmann, Manfred, Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21. Eine kritische Würdigung im Lichte der Praxis, DB 2010, 2513

Müller, Sebastian/Spanke, Tobias Steffen, Auswirkungen der Abgeltungsteuer auf die Errichtung gemeinnütziger Stiftungen, BB 2010, 2342

Regierer, Christoph/Volkman, Torsten, Gestaltungshinweis: Stiftungen als Mittel zur Wahrung der Selbstlosigkeit nach § 55 AO, StiftungsBrief 2010, 137

Römer, Stephan/Läng, Susanne, Wann ist ein Medizinisches Versorgungszentrum gemeinnützig?, StiftungsBrief 2010, 53

Römer, Stephan/Öller, Stefan, Umsatzsteuer: Leitfaden für Stiftungsorgane, StiftungsBrief 2010, 87

Rutenmüller, Michael, Hotelsteuern und Kulturförderabgaben, ZRP 2010, 108

Schiffer, K. Jan/Pruns, Matthias, Steuerliche Behandlung der Stiftung vor Anerkennung durch die Stiftungsbehörde, StiftungsBrief 2010, 207

Seer, Roman/Klemke, Sina, Abgrenzung des Betriebes gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, BB 2010, 2015

Spilker, Bettina, Nicht eingetragene Vereine und unselbständige Stiftungen als juristische Personen im Sinne des UStG, ZStV 2010, 127

Stalleken, Jörg, Drittmittelforschung im Ertragsteuerrecht. Teil 1: Drittmittelgeber und Hochschulforscher als Drittmittellempfänger; Teil 2: Hochschulen als Drittmittellempfänger, FR 2010, 781 und 929

Strahl, Martin, Aktuelle steuerliche Hinweise für Körperschaften des öffentlichen Rechts und für Gemeinnützige, KÖSDI 2010, S. 17064

Wohltmann, Torsten, Besonderheiten bei der Vermögensbindung eines Fördervereins: Gemeinnützigkeit von ausländischen Körperschaften öffentlichen Rechts, IStR 2010, 453

Andere Rechtsgebiete

EuGH, Urt. v. 23.5.2010 – C-451/08, Vergabeverfahren bei kommunalen Bauaufträgen

BVerfG, Urt. v. 7.7.2010 – 1 BvR 2011/07, 1 BvR 2959/07, Eingliederung privater Unternehmen in öffentlichen Rettungsdienst

BGH, Beschl. v. 20.9.2010 – II ZR 17/09, Ausschluss eines Genossenschaftsmitglieds einer Einkaufsgenossenschaft wegen Fehlverhaltens von mitarbeitenden Familienangehörigen, DStR 2010, 2319

BGH, Urt. v. 30.3.2010 – XI ZR 184/09, Verpflichtung eines Betreuers zur Vorlage des Betreuerausweises bei jeder Verfügung über ein Girokonto, FamRZ 2010, 968

BFH, Urt. v. 30.6.2010 – II R 9/09 und II R 20/09, Grundbuchgebührenbefreiung e.V. bei Wegfall der Gemeinnützigkeit; Freistellungsbescheid erschlichen

OLG Brandenburg, Vorlagebeschl. v. 22.3.2010 – 7 Wx 6/09, Pflichtprüfung der insolvenzbedingt aufgelösten Genossenschaft, nachgehend BGH, Az: II ZB 12/10, NZI 2010, 541

OLG Naumburg, Urt. v. 4.11.2010 – 1 Verg 10/10, Neuausschreibung Vergabeverfahren Rettungsdienste in Sachsen-Anhalt

OVG Lüneburg, Beschl. v. 11.6.2010 – 11 ME 583/09, Vergabe von Rettungsdienstleistungen

LG Baden-Baden, Urt. v. 26.7.2010 – 3 T 44/10, Grundbuchgebührenbefreiung für gemeinnützige Organisation

LSG Sachsen-Anhalt, Beschl. v. 14.6.2010 – L 4 P 3/10 B ER, Alten- und Pflegeheime müssen gesetzlich vorgeschriebene Veröffentlichung von Prüfergebnissen dulden

ArbG Düsseldorf, Urt. v. 16.3.2010 – 5 BV 215/08, Gemeinnütziger Blutspendedienst kein Tendenzunternehmen

FG Düsseldorf, Urt. v. 29.6.2010 – 6 K 2990/07 K, Strukturell dauerdefizitärer Betrieb gewerblicher Art ist kein tauglicher Organträger, Rev. BFH eingelegt, Az. I R 74/10

Busson, Hans-Peter/Welz, Hans-Georg, Neue Stellungnahme zur Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen, StiftungsBrief 2010, 109

Davies, Paul, The European Private Company (SPE): Uniformity, flexibility, competition and the persistence of national law, in: Grundmann/Haar/Merkt et al. (Hrsg.), Festschrift Klaus J. Hopt, 2010, S. 479

Dierkes, Stefan/Hanrath, Stephanie, Wertorientierung bei Genossenschaften, in: Schöpflin/Meik/Weber/Bandte (Hrsg.), Festschrift Volker Beuthien, 2009, S. 285

Dierkes, Stefan/Harreiter, Barbara, Profit-Center-Steuerung unter Berücksichtigung von sozialen Präferenzen, BFuP 2010, 534

Doll, Reiner-Peter/Busse, Jan Simon, Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21): Erläuterung, Interpretation, Beispiele, WPg 2010, 1007

Dues, Claudia/Koch, Heinz Joachim, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die Rechnungslegung von Krankenhäusern, WPg 2010, 515

Fandrich, Andreas, Haftungsbeschränkungs- und Regressverzichtsklauseln bei Vorstandsmitgliedern von Genossenschaften, in: Genzow/Grunewald/Schulte-Nölke (Hrsg.), Festschrift Friedrich Graf von Westphalen, 2010, S. 149

Fehl, Ulrich, Geistes- und realgeschichtliche Grundlagen der modernen Genossenschaft, in: Schöpflin/Meik/Weber/Bandte (Hrsg.), Festschrift Volker Beuthien, 2009, S. 299

Geschwandtner, Marcus, Haftung der Vorstandsmitglieder einer eG gegenüber den Genossenschaftsmitgliedern wegen Insolvenzverfahrenverschleppung, BB 2010, 2194

Jakob, Dominique/Picht, Peter, Trust und Nachlassplanung in der Schweiz nach der Ratifikation des HTÜ, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift Dieter Reuter, 2010, S. 141

Münkner, Hans, Internationales Genossenschaftsrecht, in: Schöpflin/Meik/Weber/Bandte (Hrsg.), Festschrift Volker Beuthien, 2009, S. 349

Kessel, Wolfgang, Treuepflichten der Banken und Rechte des BVR im Präventionssystem der Sicherungseinrichtung des Bundesverbandes der Deutschen Volksbanken und Raiffeisenbanken (BVR), in: Schöpflin/Meik/Weber/Bandte (Hrsg.), Festschrift Volker Beuthien, 2009, S. 323

Kirk, Michael, Renaissance von (genossenschaftlicher) Kooperation im ländlichen Raum in Entwicklungsländern? – Antworten der Experimentellen Ökonomik unter Struktur- und Klimawandel, in: Schöpflin/Meik/Weber/Bandte (Hrsg.), Festschrift Volker Beuthien, 2009, S. 337

Kreutz, Marcus, Das Aus für Landessammlungsgesetze durch die Richtlinie 2006/123/EG, GewArch 2010, Teil 1: 241, Teil 2: 285

Kreuzer, Wolfgang, Verunsicherungen bei Stadionprojekten im Zuge des europäischen Beihilfenrechts, CaS 2010, 218

Persch, Sven, Sportförderung in Europa: Der neue Art. 165 AEUV, NJW 2010, 1917

Richter, Tim, Die Entgelte von Freiwilligkeit und Ehrenamt. Systematische Untersuchung zu Geldzahlungen im freiwilligen Engagement, Verbändereport 2010, 26

Römer, Stephan, Rund um die Spende: Spendenwerbung – Spendensiegel – Spendenausweis, StiftungsBrief 2010, 131

Roth, Gregor, Wie gewonnen so zerronnen – Zum Schicksal von Spenden in der Insolvenz, ZInsO 2010, 1617

Scheibner, Uwe, Pflichtprüfung auch der durch Insolvenz aufgelösten Genossenschaft?, DZWIR 2010, 446

Scholz, Rupert, Wettbewerb und Daseinsvorsorge – am Beispiel: Abfallentsorgung zwischen Gemeinde- und Privatwirtschaft, in: Grundmann/Haar/Merkt et al. (Hrsg.), Festschrift Klaus J. Hopt, 2010, S. 2919

Spindler, Gerald, Beratungsverträge mit Aufsichtsratsmitgliedern, in: Genzow/Grunewald/Schulte-Nölke (Hrsg.), Festschrift Friedrich Graf von Westphalen, 2010, S. 641

Sturm, Hilmar, Stakeholder-Management: vom Umgang mit vielfältigen Ansprüchen in NPO. Aktuelle Trends und Ergebnisse der NPO-Management-Wissenschaft, Verbändereport 2010, 50

Tiedemann, Michael, Neue europäische Förderung der Vergabe von Kleinstkrediten: Das Progress-Mikrofinanzierungsinstrument für Beschäftigung und soziale Eingliederung, *EuZW* 2010, 697

Thüsing, Gregor/Forst, Gerrit, Abführung von Aufsichtsratsvergütung an gewerkschaftliche Bildungseinrichtungen, in: Genzow/Grunewald/Schulte-Nölke (Hrsg.), *Festschrift Friedrich Graf von Westphalen*, 2010, S. 693

Trunk, Alexander, Stiften in Russland? – Eine Skizze zum russischen Stiftungsrecht, in: Martinek/Rawert/Weitemeyer (Hrsg.), *Festschrift Dieter Reuter*, 2010, S. 383

Weber, Heinz-Otto, Kunde, Produkt oder Mitglied – was hat Vorrang im Geschäftsmodell des genossenschaftlichen Finanzverbundes?, in: Schöpflin/Meik/Weber/Bandte (Hrsg.), *Festschrift Volker Beuthien*, 2009, S. 371

Weinkauf, Walter, Genossenschaftliche Theorie und Praxis: Perspektiven für eine fruchtbare Dialektik, in: Schöpflin/Meik/Weber/Bandte (Hrsg.), *Festschrift Volker Beuthien*, 2009, S. 389

Wickert, Ralf, Der Verbandsgeschäftsführer als besonderer Vertreter. Aktuelle Rechtsentwicklungen, *Verbändereport* 2010, 28

Fachliteratur

Das Steuerrecht des Gesundheitswesens. Von *Markus Heintzen/Andreas Musil*. Heidelberg, Springer Verlag 2007. 191 S., 49,95 EUR, ISBN 978-3-540-33945-8.

Steuerrecht und Gesundheitswesen – beide Begriffe lösen bei den wenigsten Lesern euphorische Freude aus, sind die beiden Bereiche doch auf Grund ihrer Komplexität und Unbeständigkeit gefürchtet. Beide Bereiche sind jedoch auch gleichermaßen praxis- und lebensrelevant in unserer Gesellschaft.

Gerade das Gesundheitswesen weist vielfältige rechtliche und wirtschaftliche Beziehungen zwischen den beteiligten Akteuren auf. Hieraus ergeben sich jedoch die unterschiedlichsten steuerlichen Folgen sowohl im Ertrag- als auch im Umsatzsteuerrecht. Eine einheitliche Fundstelle in den Steuergesetzen zu den relevanten Vorgängen im Gesundheitswesen sucht man vergeblich. Mit ihrem Buch wollen die Autoren hierbei Abhilfe schaffen. Es gibt einen systematischen und vor allem praxisorientierten Einblick in die steuerlichen Probleme, die speziell im Gesundheitswesen auftreten, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen werden umfassend berücksichtigt. Dabei wird zwischen den verschiedenen Gruppen von Leistungserbringern sowie Versicherungen und Patienten differenziert. Das Buch mit Rechtsstand 2007 eignet sich als Leitfaden sowohl für steuerliche Berater als auch die beteiligten Akteure selbst.

Steuerliche Fragen der Gesundheitsreform. Teil I – Strukturereformen im Krankenhausbereich. Von *Andreas Musil*. Tübingen, Mohr Siebeck Verlag 2010. 210 S., 39,- EUR, ISBN 978-3-16-150335-1.

Mit seinem Buch zu den steuerlichen Folgen der Gesundheitsreform zeichnet Andreas Musil ein übergreifendes Bild der steuerlichen Rahmenbedingungen aktueller und kommender Reformentwicklungen im Bereich des Gesundheitswesens. Damit legt er den Grundstein dafür, dass zukünftige Reformvorhaben in beiden Bereichen besser aufeinander abgestimmt und zukunftsfähig gelingen können. Mit dem ersten Band wird der Krankenhaussektor umfassend besprochen. Das Buch entstand aus einem von der deutschen Forschungsgemeinschaft geförderten Forschungsvorhaben in diesem Bereich.



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

W. Rainer Walz-Preis 2010

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg, vergibt für das Jahr 2010 den von der Humanistischen Stiftung, Frankfurt, im Jahr 2007 gestifteten **W. Rainer Walz-Preis**.

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

Der Preis ist mit **5.000 EUR** dotiert und wird im Rahmen der „Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts“ am 4. November 2011 vergeben. Der Preis kann auch geteilt und an mehrere Personen vergeben werden. Bewerberinnen und Bewerber sollten ein akademisches oder staatliches Abschlusszeugnis nachweisen. Selbstbewerbungen sind erwünscht. Der Bewerbung sind ein Exemplar der wissenschaftlichen Arbeit, welche die Grundlage für die Bewerbung bildet, ein Lebenslauf, die gutachterlichen Beurteilungen der Arbeit und ggf. Nachweise der Examina beizufügen. Das Promotions- oder Habilitationsverfahren soll im Jahre 2010 abgeschlossen werden.

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

Bewerbungen müssen bis zum **31. März 2011** beim

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

eingereicht werden.



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

npoR Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen

Heft 4/2010

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. npoR im Internet: www.npor.de. Schriftleitung: Dr. Gregor Roth; Redaktion: Janne Seelig (geschäftsführend), Dr. Christine Franzius, Esther Kindler, Kerstin Meyer, Christian Süß. Assistenz: Julia Theele.
Tel.: 040-30706-274
Fax: 040-30706-275
E-Mail: Redaktion@npor.de

Möchten Sie uns Anregungen, Wünsche oder Kritik mitteilen? Schreiben Sie uns einfach eine E-Mail an Redaktion@npor.de. Weitere Informationen zum Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen finden Sie unter: http://www.law-school.de/institut_stiftungsrecht.html. Falls Sie die Onlineversion der Zeitschrift in Zukunft nicht mehr beziehen wollen, genügt eine E-Mail an Redaktion@npor.de.

Erscheinungsweise:

Die Zeitschrift für das Recht der Non-Profit-Organisationen erscheint vierteljährlich. Der Bezug der Zeitschrift als Onlineausgabe ist kostenlos.

Bezug:

Das aktuelle Heft und vorherige Hefte können kostenlos unter www.npor.de heruntergeladen werden. Unter dieser Adresse finden Sie auch alle Ausgaben des Newsletters BLS NON PROFIT LAW NEWS (Ausgaben 0/2003 bis 4/2008). Sie können die Zeitschrift auch als Druckversion kostenpflichtig beziehen. Die Herstellung erfolgt als Print-on-Demand. Der Bezug wird ausschließlich über den Buchhandel erfolgen.

Empfehlen Sie diesen Maildienst weiter! Gern können Sie auch die Weiterleitungsfunktion Ihres E-Mail-Programms nutzen, um Kolleginnen und Kollegen auf die Zeitschrift aufmerksam zu machen.

Urheber- und Verlagsrecht:

Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Eine Vervielfältigung, Weiterverbreitung oder Speicherung ist gestattet, wenn dies nicht zu kommerziellen Zwecken erfolgt und das Institut für Stiftungsrecht und das Recht für Non-Profit-Organisationen als Herausgeber unter Verweis auf die Internetpräsenz www.npor.de gut sichtbar erwähnt wird. Die Vervielfältigung, Weiterleitung oder Speicherung von Teilen der Zeitschrift ist verboten. Die Einbettung der Zeitschrift in eine Onlinepräsenz (Webseite) ist nur in der Form gestattet, dass durch einen Hyperlink auf die Originalquelle unter www.npor.de verwiesen wird. Die Einbettung in einen Frame der verweisenden Webseite ist nicht gestattet.

Manuskripte:

Manuskripte und Zuschriften werden ausschließlich an die Redaktion erbeten. Herausgeber und Redaktion haften nicht für Manuskripte, die unverlangt eingereicht werden. Es werden nur Originalaufsätze angenommen, die ausschließlich dem Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen zur Alleinverwertung in allen Medien (einschließlich Datenbanken) angeboten werden. Nach Ablauf eines Jahres kann durch den Autor eine Drittverwertung erfolgen. Das Institut hat dann ein einfaches Verwertungsrecht hinsichtlich aller Medien. Senden Sie Manuskripte bitte als Textdatei (RTF, DOC oder ODT) an Redaktion@npor.de.

Gestaltung:

Susanne Laudien, grafikerin@laudien.net

Satz:

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

Fotos

Thies Ibold, 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>

