



www.npoR.de Heft 3/2011 Seiten 73–108

npoR

ZEITSCHRIFT
FÜR DAS RECHT
DER NON PROFIT
ORGANISATIONEN

Aufsätze

- Des Pudels Kern der Verbrauchsstiftung und die Gretchenfrage ihres Vermögensstocks
– Zur zivil- und spendenrechtlichen Behandlung der Verbrauchsstiftung (*Dr. Johannes Hushahn*) S. 73

Praxisforum

- Unselbständige Stiftungen: Vermögensverwaltung und Genehmigungspflicht nach dem KWG
– Ein Blick auf die Grundlagen und ein gelöstes (Schein-)Problem! (*Dr. K. Jan Schiffer und Matthias Pruns*) S. 78
Wirtschaftliche Vereine als kleine Genossenschaften (*Dr. Burchard Bösche*) S. 82

npoR-Report

- npoR-Report Stiftungsrecht, Vereinsrecht und Steuerrecht (*Julian Albrecht/Sarah Nietner/Jacob Roggon/Christian Süß*) S. 86

Rechtsprechung

- BFH: Beteiligung an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft
(mit Anmerkung *Philipp J. Butler*) S. 90
BFH: Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen, die ein gemeinnütziger Verein im Rahmen
des „betreuten Wohnens“ erbringt S. 92
EuGH: Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben
– Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf Zuwendungen an gebietsansässige Einrichtungen S. 95

Verwaltungsanweisungen

- BMF: Steuerbegünstigte Zwecke (§ 10b EStG); Anwendung des Urteils des Europäischen Gerichtshofs
vom 27. Januar 2009 – C-318/07 – in der Rechtssache „Persche“ S. 98
BMF: Steuerlicher Spendenabzug (§ 10b EStG); Verwendung der verbindlichen Muster für
Zuwendungsbestätigungen nach dem BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2007 S. 98



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

npoR
Zeitschrift für das
Recht der Non Profit
Organisationen

Heft 3/2011

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

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

Rolf Hunck (Ehrenmitglied)

Herausgeber:

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

Schriftleitung:

Dr. Gregor Roth

Redaktion:

Janne Seelig (geschäftsführend)
Julian Albrecht, 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 (Ausgaben 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 gemeinnützige GmbH

Jungiusstraße 6
20355 Hamburg

Geschäftsführer: Dr. Hariolf Wenzler, Benedikt Landgrebe (Stellvertreter)
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), Julian Albrecht, Christian Süß. Assistenz: Julia Theele. Tel.: 040-30706-274 Fax: 040-30706-275 E-Mail: Redaktion@npoR.de



Liebe Leserinnen und Leser,

internationale Hilfsorganisationen stehen angesichts der Hungerkatastrophe in Ostafrika mit bis zu zwölf Millionen betroffenen Menschen im Zentrum der Aufmerksamkeit. Wohl niemanden berühren die Bilder der Hungernden nicht. Die Spendenaufrufe der Hilfsorganisationen sind angesichts dessen berechtigt und auch erfolgreich. Zu den rund 2,3 Milliarden Euro, die in Deutschland nach Auskunft des Deutschen Spendenrats für sämtliche gemeinnützige Zwecke im Jahr gespendet werden, kommen angesichts aufrüttelnder weltweiter Krisen regelmäßig noch einmal rund 20 Prozent mehr Gelder zusammen. Im aktuellen Subventionsbericht der Bundesregierung für die Jahre 2009 bis 2012 (Bundestagsdrucksache 17/6795, S. 95) werden die Steuermindereinnahmen aufgrund des Sonderausgabenabzugs für mildtätige, kirchliche und gemeinnützige Zwecke im Jahr 2008 mit rund einer Milliarde Euro beziffert.

In der Öffentlichkeit wird gleichwohl Unbehagen angesichts der Situation geäußert. Warum konnte die wohl vorhersehbare Dürre am Horn von Afrika nicht verhindert werden? Kommt das Geld wirklich bei den Hilfsbedürftigen an oder werden damit auch lokale Herrscher finanziert? Werden Kriegstreiber mittelbar unterstützt? Kann die Hilfe vor Ort nicht effizienter organisiert werden oder ist die dezentrale Aufteilung der Aufgaben unter einer Vielzahl von Suborganisationen durchaus vorteilhaft? Allein das Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI) nennt 43 deutsche seriöse Spendensiegel-Organisationen, die zur Hilfe für Ostafrika aufrufen, und warnt zugleich vor nicht vertrauenswürdigen Trittbrettfahrern, welche die Hilfsbereitschaft der Spender angesichts publikumswirksamer Krisen regelmäßig ausnutzen. Gibt es hiergegen denn keinen wirksameren Schutz als derartige Warnungen?

All dies sind berechnete Fragen. Könnten sie zur allgemeinen Zufriedenheit beantwortet werden, wären sicher weitaus mehr Menschen bereit, mehr Geld zur Verfügung zu stellen, um wirklich zu helfen. Fragt man sich, wie Abhilfe zu schaffen ist, stellt man immer wieder fest, dass der Schlüssel zu all dem bei größtmöglicher Transparenz liegt. Sämtliche Spendenorganisationen sollten nach einem einheitlichen Muster öffentlich über die Verwendung der Gelder Rechenschaft ablegen müssen, damit der Spender ähnlich wie ein Anleger erkennen kann, welche ideelle Rendite seine Spende abwirft. Dass hierbei erhebliche Verwaltungskosten in Projekten vor Ort notwendig sind, ist einsichtig und sollte entsprechend erläutert werden. Auch sollte jede Organisation, die öffentlich zu Spenden aufruft, einer präventiven staatlichen Mindestkontrolle unterliegen, die Missbrauch verhindern könnte. Angesichts dessen ist es bedauerlich, dass die meisten deutschen Bundesländer die bestehenden Sammlungsgesetze aus Gründen der „Deregulierung“ (in Wahrheit ging es wohl eher um Einsparung von Personal) aufgehoben haben (hierzu *Arndt*, npOR 2011, S. 41 ff.).

Jeder Mensch ist wohl froh, dass bei weltweiten Katastrophen vor Ort tatkräftig geholfen wird. Gleichwohl sollte die Situation genutzt werden, um über strukturelle Verbesserungen nachzudenken. Was Helmut Rilling, dem 78 Jahre alten, weltweit bekannten und erfolgreichen Bach-Interpreten und Leiter der Internationalen Bachakademie gelingt, sollte auch im Non-Profit-Recht möglich sein: „Bewahren und Erneuern. Es muss sich immer etwas verändern!“, meint auch

Ihre

Birgit Weitzger

Aufsätze

- Dr. Johannes Hushahn, LL.M. (Cambridge)*
Des Pudels Kern der Verbrauchsstiftung und die Gretchenfrage
ihres Vermögensstocks – Zur zivil- und spendenrechtlichen
Behandlung der Verbrauchsstiftung S. 73

Praxisforum

- Dr. K. Jan Schiffer und Matthias Pruns*
Unselbständige Stiftungen: Vermögensverwaltung und Genehmigungs-
pflicht nach dem KWG – Ein Blick auf die Grundlagen
und ein gelöstes (Schein-)Problem! S. 78
- Dr. Burchard Bösche*
Wirtschaftliche Vereine als kleine Genossenschaften S. 82

npoR-Report

- Julian Albrecht, LL.B./Sarah Nietner/Jacob Roggon/Christian Süß, LL.B.*
npoR-Report Vereinsrecht, Stiftungsrecht, Steuerrecht S. 86

Rechtsprechung

Steuerrecht

- Beteiligung an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden
Personengesellschaft
(BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 60/10) S. 90
Anmerkung Philipp J. Butler S. 91
- Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen, die ein gemeinnütziger Verein
im Rahmen des „betreuten Wohnens“ erbringt
(BFH, Urt. v. 8.6.2011 – XI R 22/09) S. 92
- Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Einrichtungen mit
Forschungs- und Lehraufgaben – Beschränkung der Abzugsfähigkeit
auf Zuwendungen an gebietsansässige Einrichtungen
(EuGH, Urt. v. 16.6.2011 – C-10/10) S. 95

Verwaltungsanweisungen

- Steuerbegünstigte Zwecke (§ 10b EStG); Anwendung des Urteils
des Europäischen Gerichtshofs vom 27. Januar 2009 – C-318/07 –
in der Rechtssache „Persche“
(BMF, Schr. v. 16.5.2011 – IV C 4 - S 2223/07/0005:008) S. 98
- Steuerlicher Spendenabzug (§ 10b EStG); Verwendung der verbindlichen
Muster für Zuwendungsbestätigungen nach dem BMF-Schreiben vom
13. Dezember 2007 – IV C 4 - S 2223/07/0015 (BStBl I 2008 S. 4)
(BMF, Schr. v. 17.6.2011 – IV C 4 - S 2223/07/0018:004) S. 98
- Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG; Beförderung
von kranken und verletzten Personen
(BMF, Schr. v. 7.4.2011 – IV D 3 - S 7174/10/10002) S.100
- Umsatzsteuer; Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch
genutzten Grundstücken ab dem 1. Januar 2011, § 15 Abs. 1b UStG
(BMF, Schr. v. 22.6.2011 – IV D 2 - S 7103-b/10/10001 :001) S.101

Rezensionen

- Dr. Gregor Roth*
Organe von Vereinen und Stiftungen – Organstellung
und Anstellungsverhältnis von Tobias Grambow S.106
- Unternehmen, Markt und Verantwortung
Festschrift für Klaus J. Hopt zum 70. Geburtstag am 24. August 2010 S.107

Rubriken

- npoR-Aktuell** S. III
- Von den Finanzmärkten**
- Frank Kamp*
Kapitalmarktumfeld weiter von Unsicherheit geprägt S. V
- Veranstaltungshinweise** S. VI
- Veranstaltungsberichte**
- Den Wandel steuern: 7. Kongress der Sozialwirtschaft S. VI
- npoR-Dokumentation** S. XII
- Fachliteratur** S. XIV

npOR-Aktuell

Gesetzgebung

Reform des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) Am 28.4.2011 hat der Bundestag ein Gesetz zur Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) beschlossen (*BGBI. I 2011, 642 ff.*). Diese Änderungen haben teilweise auch für gemeinnützige Einrichtungen Relevanz. So bedarf die Arbeitnehmerüberlassung durch gemeinnützige Einrichtungen durch die Änderung des Gesetzes (§ 1 Abs. 1 AÜG „im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit“; a.F. „gewerblichen“) regelmäßig zwingend einer Erlaubnis. Das sogenannte Konzernprivileg (§ 1 Abs. 3 Nr. 2) wurde eingeschränkt, so dass Einrichtungen, die Personalgestellungen bislang als Konzernleihe qualifiziert haben, diese Gestaltungsvariante nun hinterfragen sollten. Die neu eingeführte sogenannte Bagatellausnahme von der Erlaubnispflicht (§ 1 Abs. 3 Nr. 2a) bietet die Möglichkeit, auf akute Personalengpässe schnell und formlos reagieren zu können. Ausweislich der Gesetzesbegründung (*BR-Drs. 847/10, S. 7*) wurde diese Privilegierung u.a. eingeführt, um „die gelegentliche Überlassung durch (...) gemeinnützige Organisationen nicht unnötig zu erschweren.“ So können sich etwa zwei unterschiedliche Einrichtungen unter den Voraussetzungen der Bagatellausnahme für einen vorübergehenden Zeitraum mit Personal untereinander aushelfen. Weiterhin wurde die sogenannte „Drehtürklausel“ (§ 3 Abs. 1 Nr. 3) aufgenommen, die verhindern soll, dass Arbeitnehmer eines Arbeitgebers nach Beendigung ihres Arbeitsverhältnisses bei einer Tochtergesellschaft zu schlechteren Arbeitsbedingungen angestellt werden, um dann im Wege der Arbeitnehmerüberlassung wieder auf ihrem bisherigen Arbeitsplatz beschäftigt zu werden.

Steuervereinfachungsgesetz 2011 Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 8.7.2011 dem Gesetzentwurf des Bundestages zum Steuervereinfachungsgesetz 2011 (*s. Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drs. 17/6105 v. 8.6.2011*) nicht zugestimmt (*BR-Drs. 360/11 (B) v. 8.7.2011*). In dem Gesetzentwurf war der vom Bündnis für Gemeinnützigkeit kritisierte Wegfall der Einbeziehung abgeltend besteuelter Kapitaleinkünfte bei der Berechnung der zumutbaren Belastung sowie des Höchstbetrages für den Spendenabzug bestätigt worden (*s. Seiten 25 [§ 44 Abs. 6 – neu EStG] und 31 ff. [§ 50 EStG]*). Die vom Bundesverband Deutscher Stiftungen seit längerem öffentlich kritisierte Schlechterstellung gemeinnütziger Treuhandstiftungen gegenüber gemeinnützigen rechtsfähigen Stiftungen sollte hingegen durch eine Ergänzung des § 44a Abs. 6 (*s. S. 24 f. der Beschlussempfehlung*) aufgehoben werden. Im Vorgriff auf eine gesetzliche Änderung hat das BMF allerdings verfügt, dass steuerbefreite unselbständige Stiftungen vom Kapitalertragsteuerabzug ausgenommen sind (*BMF, Schr. v. 16.8.2011 – VI C 1 - S 2404/10/10005*).

Rechtsprechung

Umfang der Gewerbesteuerbefreiung von Altenheimen Die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG 2002 umfasst nur Tätigkeiten, die für den Betrieb einer der dort aufgeführten Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeeinrichtungen notwendig sind. Nicht er-

fasst von der Steuerbefreiung werden daher Überschüsse aus Tätigkeiten, die bei einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln sind. § 3 Nr. 20 GewStG 2002 enthält keine unbeschränkte persönliche Steuerbefreiung. Damit können von vornherein nur diejenigen Einnahmen und Ausgaben gewerbesteuerfrei sein, die mit Leistungen in den jeweiligen Einrichtungen gegenüber den dort untergebrachten und/oder behandelten Personen zusammenhängen, nicht dagegen die Erträge aus Leistungen gegenüber Dritten, wie z.B. Besuchern. Auch der Verkauf von Getränken und die Vermietung von Telefonen an Heimbewohner ist gewerbesteuerpflichtig, da es sich insoweit um Erträge aus einer Tätigkeit handelt, die vom eigentlichen Betrieb der Einrichtung geschieden werden kann und vom Zweck der Steuerbefreiung in § 3 Nr. 20 GewStG 2002 nicht gedeckt ist.

BFH, Urt. v. 22.6.2011 – I R 43/10

Irreführungsverbot im Vereinsnamen nach § 18 Abs. 2 HGB Im konkreten Einzelfall verstößt die Bezeichnung als „Europäischer Fachverband“ eines Vereins, dessen Mitglieder ausschließlich Ärzte sind, die sich mit einer bestimmten Therapieform beschäftigen, nicht gegen das (im Vereinsrecht ebenfalls anwendbare) Irreführungsverbot des § 18 Abs. 2 HGB. Für die Frage, ob die Gefahr einer Irreführung besteht, ist die Bezeichnung „Europäischer Fachverband“ in seine drei Elemente „Europäischer“, „Fach-“ und „-verband“ aufzuteilen und einzeln dahin zu untersuchen, wie sie von den in Betracht kommenden Verkehrskreisen verstanden werden.

OLG Frankfurt am Main, Beschl. v. 2.8.2011 – 20 W 533/10

Finanzverwaltung

Änderung des Umsatzsteuerrechtes in Bezug auf den Ort der Leistung Durch die unmittelbare Wirkung der Durchführungsverordnung (*EU Nr. 282/2011*) des Rates vom 15.3.2011 wurde mit Wirkung zum 1.7.2011 auch das deutsche Umsatzsteuerrecht geändert. Die Verordnung schafft Klarheit in Bezug auf bestimmte Vorschriften der Mehrwertsteuer-richtlinie mit dem Ziel einer einheitlicheren Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften innerhalb der EU. Insbesondere hat sie Auswirkungen auf die Ortsbestimmung bei grenzüberschreitenden, innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen. Für gemeinnützige Körperschaften, die vielfach einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich aufweisen, ergeben sich im Einzelfall erhebliche Änderungen. Der Ort der Leistung für bezogene Dienstleistungen liegt nunmehr regelmäßig im Inland (sogenanntes Empfängerortprinzip). Bislang galt bei Leistungen, die für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wurden, das Ausland als Leistungsort. Nunmehr wird, sofern der Leistungsempfänger eine Umsatzsteueridentifikationsnummer erteilt bekommen hat, der Leistungsort mit Wirkung ab dem 1.7.2011 nach Deutschland verlagert. Dies umfasst alle ausschließlich für den nichtunternehmerischen Bereich bezogenen Leistungen und hat zur Folge, dass die deutsche Umsatzsteuer auf diese Leistung nach § 13b UStG abzuführen ist, auch wenn wegen des Leistungsbezugs im nichtunternehmerischen Bereich kein Vorsteuerabzug gegeben ist. Die Finanzverwaltung hat daher mit Datum vom 10.6.2011 den Umsatzsteuer-Anwen-

dungserlass in einigen Punkten geändert. Insbesondere hat sie entschieden, dass diese Regelungen ohne eine Übergangsfrist uneingeschränkt auch im deutschen Recht anzuwenden sind. Daraus kann sich, insbesondere hinsichtlich bestehender Verträge, Handlungsbedarf ergeben.

BMF, Schr. v. 10.6.2011 – IV D 3 - S 7117/11/10001 (DOK 2011/0478774)

Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei rechtlich unselbständigen Stiftungen Im Vorgriff auf eine gesetzliche Änderung gilt beim Kapitalertragsteuerabzug bei rechtlich unselbständigen Stiftungen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden Folgendes: Wird bei einem inländischen Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut ein Konto oder Depot für eine gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG befreite Stiftung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf den Namen eines anderen Berechtigten geführt und ist das Konto oder Depot durch einen Zusatz zur Bezeichnung eindeutig sowohl vom übrigen Vermögen des anderen Berechtigten zu unterscheiden als auch steuerlich der Stiftung zuzuordnen, kann es – abweichend von § 44a Abs. 6 EStG – für die Anwendung des § 44a Abs. 4, 7 und 10 S. 1 Nr. 3 EStG sowie des § 44b Abs. 6 i.V.m. § 44a Abs. 7 EStG für Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2010 zugeflossen sind, als im Namen der Stiftung geführt behandelt werden.

BMF, Schr. v. 16.8.2011 – IV C 1 - S 2404/10/10005 (DOK 2011/0658318)

Mitteilungen

Überarbeiteter Entwurf eines BMF-Schreibens zur Elektronischen Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen; Anwendungsschreiben zur Veröffentlichung der Taxonomie – Stellungnahme des Bundesverbands Deutscher Stiftungen e.V. zum überarbeiteten Entwurf

Nach Ansicht des Bundesverbands Deutscher Stiftungen sieht der Entwurf des BMF-Schreibens (IV C 6 - S 2133-b/11/10009 (DOK 2011/0309113)) Regelungen vor, die geeignet sind, die gemeinnützige Arbeit erheblich zu erschweren (s. StiftungsPosition 07-2011, demnächst abrufbar unter www.stiftungen.org/positionen). Zudem fänden die rechtlichen Besonderheiten des gemeinnützigen Sektors in dem Entwurf nicht in ausreichendem Maße Berücksichtigung. Laut Entwurf sind gemeinnützige Körperschaften zur Übermittlung durch Datenfernübertragung nur verpflichtet, soweit sie einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Dies klinge wie eine Erleichterung, stelle die gemeinnützigen Stiftungen jedoch vor unlösbare Probleme, da sie keine Steuerbilanzen aufstellten. Es sei auch nicht einzusehen, weshalb gemeinnützige Stiftungen, deren Betätigung im Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes notwendigerweise eine untergeordnete Rolle spielt, mit demselben Umsetzungsaufwand belastet werden sollten, wie nicht steuerbegünstigte Gewerbetreibende. Auf der Grundlage von § 5b EStG i.V.m. § 150 Abs. 8 AO empfiehlt der Bundesverband dringend die Aufnahme einer generellen Ausnahme genehmigung.

SEPA-Lastschriftverfahren Die Umsetzung der europäischen Zahlungsdienstrichtlinie und das SEPA-Lastschriftverfahren haben auch im Dritten Sektor für Unruhe gesorgt. Mit einem [Antrag vom 11.5.2011](#) fordern die Regierungsfractionen (CDU/CSU und FDP) eine bürgerfreundliche Gestaltung des Europäischen Zahlungsverkehrs. Die Bundesregierung wird

aufgefordert, sich unter anderem dafür einzusetzen, dass Privatkunden für inländische Zahlungen in Deutschland die ihnen von den nationalen Zahlverfahren geläufigen Kundenkennungen auch in Zukunft nutzen können. Es sei technisch möglich, hieraus dann die entsprechenden IBAN-Nummern zu generieren. Jedenfalls müsse es eine Übergangsfrist von 48 Monaten geben. Gefordert wird auch das Beibehalten des deutschen elektronischen Lastschriftverfahrens (ELV) so lange, bis es auf europäischer Ebene ein vergleichbares Verfahren gibt. Kritisiert wird die noch nicht ausreichende Information der Kunden über SEPA durch die Kreditwirtschaft.

PwC-Studie Corporate Governance in Spendenorganisationen In Kooperation mit der Georg-August-Universität in Göttingen hat eine PwC-Studie untersucht, inwiefern Regeln und Vorgaben einer "guten Unternehmensführung" sich auch in Non-Profit-Organisationen etabliert haben. Die Studie basiert auf einer Befragung von über 600 spendensammelnden Organisationen. Ein kostenloser Download steht unter www.pwc.de zur Verfügung (vgl. auch [Hasenpflug, npOR 2011, 11 ff.](#)).

Stellungnahme des Bundesrates und des Deutschen Vereins für öffentliche und private Fürsorge e.V. zu Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse In seiner 883. Sitzung am 27.5.2011 hat der Bundesrat eine Stellungnahme (BR-Drs. 177/11) zur Mitteilung der Kommission: Reform der EU-Beihilfavorschriften über Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse (KOM(2011) 146) beschlossen. Hierin bekräftigt der Bundesrat die Auffassung, dass sich das Monti-Paket grundsätzlich bewährt hat. Er befürwortet die Ziele der Reform, mehr Klarheit für die Dienste von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse bei der Anwendung der Beihilfavorschriften zu erreichen. Für dringend erforderlich wird erachtet, die Beihilfavorschriften für öffentliche Dienstleistungen, die von Kommunen zur Verfügung gestellt werden und nur geringe Auswirkungen auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten haben, zu vereinfachen. Es wird darum angeregt, auch wirtschaftliche Dienstleistungen im Kultur- und Bildungssektor in die Überlegungen einer bereichsspezifischen De-minimis-Regelung einzubeziehen. Auch der Deutsche Verein begrüßt in einer [Stellungnahme vom 21.6.2011](#) die Absicht der Europäischen Kommission, im Kontext der anstehenden Rechtsreform den Verwaltungsaufwand für lokale und soziale Dienste im Verhältnis zu ihrer Größe neu zu gestalten und den Umfang der beihilferechtlichen Prüfung von der Art des Dienstes abhängig zu machen. Eine Anpassung der EU-Beihilferegelungen wird für erforderlich erachtet. So sollten staatliche Zuschüsse an diese Dienste unterhalb der „de-minimis“-Schwelle von 500.000 EUR in drei Jahren (bisher 200.000 EUR) mangels Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels in der EU regelmäßig keine Beihilferelevanz entfalten können, bzw. solche Dienste sollten generell vom EU-Beihilferecht ausgenommen werden.

Maecenata Forschungsdatenbank online Interessierte können ab sofort interdisziplinär und institutionenübergreifend nach Forschungsarbeiten aus dem Bereich Zivilgesellschaftsforschung recherchieren. Die erfassten Forschungsarbeiten umfassen in Angriff genommene, laufende und abgeschlossene Qualifizierungsarbeiten (Master-, Diplom-, Magisterarbeiten, Dissertationen, Habilitationsschriften), Monographien und Forschungsprojekte aus allen Disziplinen zu Themen im Bereich von Zivilgesellschaft, Gemeinnützigkeit, Dritter Sektor, Stiftungswesen, Philanthropie, Spenden, Ver-

einswesen, Bürgerschaftliches Engagement und Ehrenamt und können unter www.forschungsdatenbank.maecenata.eu abgerufen werden. Für die Aufnahme in die Forschungsdatenbank steht dort auch ein Anmeldebogen zur Verfügung.

Stiftungsreport 2011 Die wichtigsten Zahlen zum deutschen Stiftungswesen sowie über 19.000 Stiftungsportraits sind in der 7., aktualisierten Neuauflage des Verzeichnisses Deutscher Stiftungen 2011 erschienen. Datenbasis des Verzeichnisses Deutscher Stiftungen 2011 sind freiwillige Angaben im Rahmen einer Vollerhebung unter 20.090 Stiftungen. Weitere Informationen finden Sie unter www.stiftungen.org/verzeichnis.

Monetarisierungstendenzen im Ehrenamt und ihre Folgen für die Abgrenzung zwischen bürgerschaftlichem Engagement und Erwerbsarbeit In der 14. Sitzung des Unterausschusses „Bürgerschaftliches Engagement“ am 13.4.2011 ([Kurzprotokoll 17/14 v. 13.4.2011](#)) wurde ein öffentliches Expertengespräch zum Thema „Monetarisierungstendenzen im Ehrenamt und ihre Folgen für die Abgrenzung zwischen bürgerschaftlichem Engagement und Erwerbsarbeit“ mit Prof. Dr. Thomas Klie (Zentrum für zivilgesellschaftliche Entwicklung) geführt.

European Foundation Ende 2011 wird die Europäische Kommission eine Verordnung über das Statut der Europäischen Stiftung vorlegen. Aus einer Mitteilung der Kommission vom 27.10.2010 ([Auf dem Weg zu einer Binnenmarktakte, KOM\(2010\) 608 endgültig, S. 32 f.](#)) geht hervor, dass der Verwaltungsaufwand, die Registrierung in einem anderen Mitgliedstaat und die Nachweispflicht für Stiftungen eines Mitgliedstaates, die sich in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union niederlassen wollen, Hindernisse sind, die gegenwärtig die Entwicklung von Stiftungen in Europa behindern. Eine Verordnung über das Statut der Europäischen Stiftung soll hier Abhilfe schaffen. Hierzu existiert eine Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses ([EWSA; Abl. C 18/30](#)), in der Vorschläge zur Erarbeitung einer Satzung der Europäischen Stiftung unterbreitet werden. Es wird als notwendig erachtet, für Stiftungen in Europa ein geeignetes Rechtsinstrument zu schaffen, um diesen die Tätigkeit im Binnenmarkt zu erleichtern. Auch die sogenannte „Reflection Group on the Future of EU Company Law“ befürwortet die Einführung der Rechtsform einer Europäischen Stiftung ([Abschlussbericht vom 5.4.2011, S. 31](#)).

Von den Finanzmärkten

Kapitalmarktumfeld weiter von Unsicherheit geprägt

Im vergangenen Monat kam es an den Märkten zu den größten Turbulenzen seit dem Höhepunkt der Finanzkrise 2008/2009. Nach heftigen Kursbewegungen trat in der zweiten Augushälfte eine gewisse Beruhigung ein: die Aktienkurse stabilisierten sich, die Renditen der Euro-Staatsanleihen sanken, der Schweizer Franken gab nach, und der Goldpreis notierte wieder unter seinen Allzeithochs. Sind dies die ersten Anzeichen für eine Markterholung im Herbst? Oder haben wir es vielmehr mit der Ruhe vor dem Sturm zu tun?

Eine Bestandsaufnahme der aktuellen Lage ergibt, dass die makroökonomischen Parameter weitaus schwächer als ursprünglich erwartet sind. Einmalige Ereignisse, wie die Erhöhung des Ölpreises, die Unterbrechung der Lieferketten in Japan und die Ungewissheit sowohl hinsichtlich der Fähigkeit europäischer Peripheriestaaten zur Rückführung ihrer Schulden als auch der Tilgungsbereitschaft der USA führten zu einem vorübergehenden Rückgang der Nachfrage, des Angebots und des Vertrauens am Markt. Nachdem sich einige dieser Negativfaktoren in letzter Zeit abgeschwächt hatten, sind in den Sommermonaten weit gefährlichere Entwicklungen an ihre Stelle getreten.

An diesem Punkt gilt es, drei wichtige Themen detaillierter zu analysieren:

1. Die Eurozone muss eine politisch gangbare Lösung für den Abbau des Schuldenüberhangs in einigen Peripherieländern finden. Solange es für das undurchsichtige Geflecht aus unterschiedlichen finanz- und währungspolitischen Maßnahmen in Verbindung mit einer hohen Gesamtverschuldung

und schwachem Wachstum keine überzeugende Lösung (in Gestalt formaler, gesetzlich verankerter oder Transferzahlungen und Garantien) gibt, wird sich die Lage in Europa nicht dauerhaft stabilisieren.

2. Das Marktvertrauen wird auf eine schwere Probe gestellt. Die Unternehmen horten Barmittel und nehmen keine Neueinstellungen vor, die Banken sind bei der Kreditvergabe zurückhaltend, die Verbraucher schränken ihren Konsum ein und die Investoren wollen ihre Positionen nicht mehr halten. Diese Situation ist äußerst komplex: Neben den ökonomischen Aspekten ist zu beachten, dass der „verlorenen Dekade“ ordentlicher Aktienrenditen nachgetrauert wird. Darüber hinaus herrscht Unsicherheit mit Blick auf die künftige Regulierung und Rolle der Märkte sowie Angst vor der wachsenden Macht der BRIC-Länder. Auch – und dies ist ganz wesentlich für die gegenwärtige Skepsis der Märkte – ist das Vertrauen in die politische Führung auf einen Tiefpunkt gesunken.

3. Die Regierungen haben heute viel weniger Möglichkeiten als 2008, Wachstums- und Solvenzprobleme anzugehen. Damals war eine fiskalische Expansion möglich (und ist auch durchgeführt worden), die Geldpolitik wurde deutlich gelockert und die Märkte haben von den Regierungen erwartet, dass sie die Richtung vorgeben, was diese im Großen und Ganzen auch getan haben. Wie das diesjährige Zentralbank-Treffen in Jackson Hole deutlich gemacht hat, stehen den politischen Entscheidungsträgern heute weit weniger Optionen zur Verfügung. Genauso schwer wiegt, dass in den zuständigen Gremien und Expertengremien kein Konsens über die erforderlichen Maßnahmen herrscht.

Diese Gemengelage sorgt weiterhin für Verunsicherung an den Kapitalmärkten. Die als Folge steigende Risikoaversion sowie die Kursturbulenzen bei Aktien und Rohstoffen haben daher – entgegen allen Prognosen – zu neuerlichen historischen Tiefständen bei der Rendite deutscher Staatsanleihen geführt. Dabei wurde sogar erstmals in der Geschichte die 2%-Grenze bei 10jährigen Anleihen durchbrochen! Die Realrenditen liegen somit inzwischen – nach Abzug der Inflationsrate – in allen Laufzeitensegmenten im negativen Bereich; und damit der reale Kapitalerhalt für Stiftungen in weiter Ferne. Bei einem Investment ist darüber hinaus zu bedenken, dass von dem aktuellen Niveau ausgehend selbst ein nur geringer Renditeanstieg zu Kursverlusten führt, die die laufenden Zinsen mehr als aufzehren. So genügt bspw. ein Renditeanstieg von nur 30 Basispunkten (= 0,3 Prozentpunkte), um die aktuelle Rendite in allen Laufzeitenbereichen komplett aufzuzeihen. Die Kursverluste bei einem Renditeanstieg um 60 Basispunkte übersteigen die derzeitigen Erträge sogar um das Doppelte. Aus Risikogesichtspunkten sollten Stiftungen daher Anleihen mit überschaubaren Laufzeiten und hoher Bonität bevorzugen.

Im Vergleich wären eigentlich die attraktiven Dividendenrenditen vieler substanzstarker Aktien die „besseren Kupons“, insbesondere auch auf Basis der aktuell sehr niedrigen Bewertungsniveaus. So errechnet sich derzeit z.B. für die BASF-Aktie eine Dividendenrendite von nahezu 5%, während eine 5-jährige Anleihe des Unternehmens dem Anleger eine Rendite von nur gut 2% bietet. Doch solche Überlegungen sind in Anbetracht der aktuellen Diskussionen in Stiftungsgremien vermutlich schwer zu vermitteln.

Für die nächste Zeit gehen wir zunächst von hoher Volatilität und entsprechenden Verwerfungen an den Börsen aus – damit verbunden sehen wir weiterhin aber auch Chancen und sind auf Sicht von zwölf Monaten durchaus zuversichtlich. Nach wie vor sind wir aber davon überzeugt, dass unter Berücksichtigung aller Faktoren derzeit eine grundsätzlich konservative Anlagestrategie erforderlich ist. Es besteht die große Gefahr, dass für Europa keine wirkliche konstruktive Lösung gefunden wird oder in den USA weitere Turbulenzen in Politik und Wirtschaft folgen. Stiftungen sollten daher auf ein über alle Anlageklassen hinweg breit gestreutes und qualitativ hochwertiges Portfolio Wert legen. Flexibilität und Transparenz – insbesondere im Hinblick auf die eigenen Risiken – bleiben dabei weiterhin von entscheidender Bedeutung.

Frank Kamp
Deutsche Bank AG
Leiter Philanthropical Wealth Advisory

Veranstaltungshinweise

Stiften Fördern Gestalten

Termin: 29. September 2011
Thema: Gutbürger oder Wutbürger? Motive und Formen bürgerschaftlichen Engagements
Veranstalter: Stiftungsinitiative Hannover
Ort: Hannover
Kontakt: silka.rodenstock@hannover-stadt.de
<http://www.stiftungen-hannover.de>

Stiftungswesen in Theorie und Praxis

Termin: 14.-15. Oktober 2011
Thema: Die Stiftung als Instrument zur Bewältigung widerstreitender Interessen
Referenten Prof. Dr. Hagen Hof, Prof. Dr. Anne Röthel, Prof. Dr. Olaf Werner, Peter Kraska, Dr. Peter Krüger, Prof. Dr. Christian Fischer

Veranstalter: Abbe-Institut für Stiftungswesen an der FSU Jena
Ort: Jena
Kontakt: info@abbe-institut.de; <http://www.abbe-institut.de>

4. Liechtensteinischer Stiftungsrechtstag 2011

Termin: 25. Oktober 2011
Thema: Der Generationenwechsel in der Stiftungslandschaft
Referenten Prof. Dr. Susanne Kalss, Dr. Wilhelm Ungerank, Prof. Dr. Francesco A. Schurr, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Dr. Daniela Schönenberg, Dr. Paolo Panico, Nicolas W. Reithner
Veranstalter: Institut für Finanzdienstleistungen, Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht der Universität Liechtenstein – Prof. Dr. Francesco A. Schurr
Ort: Vaduz, Liechtenstein
Kontakt: <http://www.uni.li> (Finanzdienstleistungen > Weiterbildung > Recht)

11. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts 2011

Termin: 4.-5. November 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
<http://www.hamburger-tage.org>

Veranstaltungsberichte

Den Wandel steuern: 7. Kongress der Sozialwirtschaft

Unter dem Titel „Den Wandel steuern – Personal und Finanzen als Erfolgsfaktor“ fand am 26. und 27. Mai 2011 in Magdeburg der 7. Kongress der Sozialwirtschaft statt. Veranstalter waren die Bank für Sozialwirtschaft, die Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege und der Nomos-Verlag. Rund 380 Teilnehmerinnen und Teilnehmer diskutierten an den beiden Kongresstagen über aktuelle und künftige Herausforderungen für Unternehmen der Sozialwirtschaft.

In vier Hauptvorträgen und sieben Foren stellten Expertinnen und Experten aus der Sicht von Wissenschaft und Praxis, Beratung und Politik verschiedenste Aspekte der beiden Schwerpunktthemen Personal und Finanzen vor. Finanzierungsträger kamen ebenso zu Wort wie freigemeinnützige und privatgewerbliche Leistungsanbieter; inhaltlich reichte das Spektrum von strategischen Fragestellungen bis hin zu konkreten Praxiserfahrungen. Auch der Blick über den Tellerrand der Sozialwirtschaft kam nicht zu kurz. Dafür sorgte vor allem Prof. Dr. Gunter Dueck, Chief Technology Officer, IBM Germany, mit seinem Vortrag „Die zweite Revolution im Dienstleistungssektor“.

Gleich im Eröffnungsvortrag zum Thema „Personal: Fachkräfte gewinnen und halten“ verdeutlichte Dr. Ulrich Walwei, Vize-Direktor des Instituts für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung, warum sich der Arbeitsmarkt in den nächsten Jahren markant verändern wird: Die Besetzungsprobleme nehmen zu, der Wettbewerb um kluge Köpfe verschärft sich – und die Gründe dafür sind eher strukturell denn konjunkturell. Denn die demographische Entwicklung bringt es mit sich, dass in Zukunft die Zahl der aus dem Erwerbsleben Ausscheidenden nicht mehr durch nachrückende Generationen wird ersetzt werden können. Die entstehende Lücke sei nicht mehr durch eine höhere Erwerbsbeteiligung oder Zuwanderung zu kompensieren.

Dabei werde der Anteil schwer besetzbarer Stellen gerade bei sozialen Dienstleistern, die von steigendem Fachkräftebedarf ausgingen, überproportional zunehmen. Walwei forderte von allen Akteuren – Staat, Betrieben und den Arbeitnehmern selbst –, Personalreserven zu erschließen, d.h. Arbeitslose,

Fortsetzung auf Seite XI

BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

DIE JAHRESTAGUNG DES DRITTEN SEKTORS RECHT, MANAGEMENT UND STEUERN - ANPASSUNGSBEDARF ODER STAGNATION?

Bescheinigung nach §15 FAO für die steuerrechtlichen Teilveranstaltungen



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

Institut für Stiftungsrecht und das
Recht der Non-Profit-Organisationen
Bucerius Law School, Hamburg
04./05. November 2011

Beirat des Instituts:

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

Ehrenmitglied:

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

www.hamburger-tage.org

WISSENSCHAFTLICHE LEITUNG

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

THEMENSCHWERPUNKTE:

Nicht rechtsfähige Stiftungen – Neueste Entwicklungen in Theorie und Praxis
Brauchen wir „Grundsätze guter Treuhandstiftungen“?
Vermögensverwaltung für nicht rechtsfähige Stiftungen und Genehmigungspflicht
Vergaberecht nach der Europäischen Dienstleistungsrichtlinie und die Berücksichtigung sozialer/ökologischer Faktoren
Leverage Philanthropy – Social Venture Capital
Das Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht – notwendiges Regelungswerk oder unnötige Behinderung des Dritten Sektors?
Bilanzierung für eine Erfolgsrechnung spendensammelnder Organisationen nach dem neuen IDW-Standard
Das Jonglieren mit den Rechtsformen in der Praxis von Social Entrepreneurs
Aktuelle Entwicklungen des Gemeinnützigkeitsrechts aus der Sicht der Finanzverwaltung
Aktuelle Rechtsprechung des BFH zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht
Deutsche und Europäische Umsatzsteuer für NPOs?

REFERENTEN

Sabine Bätzing-Lichtenthäler, MdB, Mitglied der SPD-Bundestagsfraktion; Prof. Dr. Martin Burgi, Lehrstuhl für Deutsches und Europäisches Öffentliches Recht, Ruhr-Universität Bochum; Prof. Dr. Reiner-Peter Doll, Hochschule Heilbronn; Dr. Hermann Falk, Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V., Berlin; Dr. Daniel J. Fischer, Balzer Kühne Lang, Bonn; Prof. Dr. Hans Fleisch, Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V., Berlin; Prof. Dr. Michael Göring, ZEIT-Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius, Hamburg; Ingo Graffe, Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz; Kaj Hanefeld, Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, Bonn; Rainer Höll, Ashoka Deutschland gGmbH, München; Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Institut für Steuerrecht, Universität Bonn; Dr. Sebastian Käßlinger, P+P Pöllath + Partners, Berlin; Prof. Dr. Thomas Küffner, Küffner Maunz Langer Zugmaier, München; Dr. Markus Märten, Richter am Bundesfinanzhof, München; Lisa Paus, MdB, Mitglied des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags; Prof. Dr. Peter Rawert, LL.M. (Exeter), Notariat Ballindamm, Hamburg; Dr. Stephan Schauhoff, Flick Gocke Schaumburg, Bonn; Dr. Ambros Schindler, Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V., Essen; Johanna von Hammerstein, BürgerStiftung Hamburg; Susanne Zeidler, Kirche in Not/Ostpriesterhilfe e.V., Königstein.

RECHT, MANAGEMENT UND STEUERN - ANPASSUNGSBEDARF ODER STAGNATION?

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

04./05. November 2011

Bucerius Law School, Hamburg

Preis: € 790,- (USt.-frei). Vorzugspreis für Mitglieder der Verbände/Organisationen des Dritten Sektors: € 650,- (USt.-frei).
Frühbucherrabatt: 10% bei Buchung bis 09.10.2011.

Teilnehmer – Sie treffen

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

Beirat der Hamburger Tage:

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

Stimmen der Teilnehmer 2010:

„Guter, kompakter Überblick über wesentliche Themen“

„Volltreffer! Abwechslungsreiches Programm, sehr interessante, breite Themensetzung; gute Mischung aus Praxis und Wissenschaft“

„Ausgewogene Mischung zwischen Theorie und Praxis“

„Herzlichen Dank für diese Veranstaltung, die mir sowohl Mehrwert für meine tägliche Arbeit, als auch wertvolle Kontakte beschert hat.“

„Die Veranstaltung ist eine gute Mischung aus Behandlung der Vielfalt der Themen „in die Breite“ und der Erörterung „in die Tiefe“. Sehr gut!“

1.TAG: FREITAG, DEN 04.11.2011

08.30 – 09.00 Uhr Teilnehmerregistrierung und Begrüßungskaffee

09.00 – 09.10 Uhr Eröffnung der Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

09.10 – 09.45 Uhr Hamburger Rede: Herausforderungen aktueller Stiftungsarbeit – Risikomanagement in Stiftungen
Prof. Dr. Michael Göring, Vorstandsvorsitzender der ZEIT-Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius, Hamburg

09.45 – 10.00 Uhr Diskussion

I. Themenblock – Stiftungsrecht

Diskussionsleitung: Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

10.00 – 10.30 Uhr Nicht rechtsfähige Stiftungen - Neueste Entwicklungen in Theorie und Praxis (Rechtsfähigkeit, natürliche Personen als Treuhänder)
Prof. Dr. Peter Rawert, LL.M. (Exeter), Notar, Notariat Ballindamm, Hamburg

10.30 – 11.00 Uhr Diskussion

11.00 – 11.45 Uhr Kaffeepause

11.45 – 12.15 Uhr Brauchen wir „Grundsätze guter Treuhandstiftungen“?
Dr. Hermann Falk, Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V., Berlin

12.15 – 12.45 Uhr Vermögensverwaltung für nicht rechtsfähige Stiftungen und Genehmigungspflicht
Dr. Daniel J. Fischer, Rechtsanwalt, Balzer Kühne Lang, Bonn

12.45 – 13.15 Uhr Diskussion mit dem Podium: *Kaj Hanefeld*, Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, Bonn; *Dr. Ambros Schindler*, Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V., Essen; *Johanna von Hammerstein*, BürgerStiftung Hamburg

13.15 – 14.15 Uhr Gemeinsames Mittagessen (Gelegenheit zur Führung durch die Bucerius Law School)



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. Johannes Hushahn, LL.M. (Cambridge)**

Des Pudels Kern der Verbrauchsstiftung und die Gretchenfrage ihres Vermögensstocks Zur zivil- und spendenrechtlichen Behandlung der Verbrauchsstiftung

A. Einleitung

Feuer im Seniorenheim „Sonnenschein“! Die Rettungskräfte sind schnell vor Ort, die Pfleger handeln mutig und mit kühlem Kopf. Kein Mensch kommt zu Schaden – aber das Seniorenheim selbst ist zerstört. Es gehört einem gemeinnützigen Verein, dessen Zweck ist die Förderung der Altenhilfe. Schnell kommen Vorschläge, wie man Spenden für den Wiederaufbau einwerben kann: Eine Stiftung muss her! Man möchte das gesammelte Geld rechtlich getrennt vom Verein halten und den größten Teil für den Hausbau verwenden; einen kleinen Teil soll die Stiftung zur laufenden Unterstützung des Seniorenheims ertragbringend anlegen. Viel wichtiger aber noch: Großzügige Spender dürfen sich bald damit schmücken, Vorstand oder Kuratoriumsmitglied der „Stiftung zur Förderung des Seniorenheims Sonnenschein“ zu sein. Der „gute Leumund“¹ einer Stiftung wirkt. Und auch nicht zu verachten ist der Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG, der Spenden „in den Vermögensstock einer Stiftung“ bis zu einem Gesamtbetrag von einer Million Euro berücksichtigt – zusätzlich zu dem rechtsformunabhängigen „Spendenabzug“ des § 10b Abs. 1 EStG. Wer Gutes tut, soll belohnt werden! Oder etwa nicht?

Der Teufel steckt hier im Detail. Wenn die Stiftung den Großteil ihres Vermögens unmittelbar für den Wiederaufbau des Hauses aufzehren soll, ist sie insoweit so genannte „Verbrauchsstiftung“. Verbrauchsstiftungen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie lediglich auf Zeit errichtet sind und ihre Satzung ihnen erlaubt, ihr Grundstockvermögen anzugreifen.² Welche Voraussetzungen sie erfüllen müssen, um zivilrechtlich anerkannt zu werden, ist umstritten (unten B.I.). Den Sonderausgabenabzug gemäß § 10b Abs. 1a EStG will die herrschende Lehre (Zu-)Stiftern verwehren (unten C.I.). Beides ist dogmatisch nicht gerechtfertigt (unten B.II. und C.III.).

B. Anerkennungsfähigkeit der rechtsfähigen Verbrauchsstiftung

I. Überblick über das Meinungsspektrum

1. Ablehnung der Verbrauchsstiftung

Vereinzelte Auffassungen verneinen das Recht des Stifters, „seiner“ Stiftung überhaupt außer in sachlich und zeitlich eng umgrenzten Ausnahmefällen den Verbrauch des Vermögens zu gestatten.³ Die Stiftung sei „ihrem Wesen nach“ dauerhaft. Für den Staat lohne sich der Verwaltungsaufwand, den Anerkennung und Stiftungsaufsicht auslösten, nur, wenn die Stiftung auf Dauer angelegt sei. Außerdem gefährde die rechtliche Verselbständigung den Rechtsverkehr, da die Stiftung nur mit ihrem eigenen Vermögen hafte. Deshalb müssten Gläubiger durch das Gebot der Vermögenserhaltung geschützt werden und der Rechtsverkehr genügend Zeit haben, „die Stiftung kennenzulernen“. Sie sei nur deshalb rechtlich selbständig, um ihren Zweck zu erreichen. Das gelinge aber nur, wenn der verfolgte Zweck der Dauerhaftigkeit bedürfe.⁴

Die Verbrauchsstiftung umgehe bei einer Stiftung unter Lebenden das Schenkungs-, bei einer Stiftung von Todes wegen das Vermächtnisrecht. Im ersten Fall handele es sich

* Der Autor ist Rechtsanwalt in der Kanzlei CMS Hasche Sigle in Hamburg.

1 Rawert, Stiftung und Unternehmen, in: Kötz/Rawert/K.Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2003, 2004, S. 1, Fn. 1.

2 Hüttemann/Rawert, Staudinger-BGB, 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 127.

3 Muscheler, Die Verbrauchsstiftung, in: FS Werner, 2009, S. 129, 134 ff., 140; Werner, Erman-BGB, 12. Auflage 2008, Vor § 80 Rn. 24; einschränkend auch Schlüter, Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung, 2004, S. 308 ff.

4 Muscheler (Fn. 3), S. 140 f.

nämlich „der Sache nach um nichts anderes als um Schenkungen“, im zweiten Fall um ein Vermächtnis, zumindest sofern die Destinatäre echte Ansprüche gegen die Stiftung erhielten.⁵

Die Verbrauchsstiftung umgehe auch die gläubigerschützenden Liquidationsvorschriften der §§ 88 S. 3, 50-52 BGB. Bei ihr könne es zu einer „kalten Liquidation“ kommen, indem sie ihr Vermögen bestimmungsgemäß verbraucht, bevor es zu einem Liquidationsverfahren komme.⁶

Die „Stiftung zur Förderung des Seniorenheims Sonnenschein“ wäre hiernach nicht zulässig.

2. Herrschende Meinung: Qualifizierte Anerkennungsfähigkeit der Verbrauchsstiftung

Nach der herrschenden Ansicht ist der Stifter berechtigt, auch die Errichtung einer Stiftung auf Zeit bzw. die Möglichkeit anzuordnen, das Stiftungsvermögen selbst zu verbrauchen.⁷ Dauerhaftigkeit und Nachhaltigkeit im Sinne des § 80 Abs. 2 BGB⁸ bedeuteten nicht „Ewigkeit“.⁹ Es komme nur darauf an, dass der Stiftungszweck so angelegt sei, dass er nicht durch bloßen oder kurzfristigen Verbrauch des Stiftungsvermögens erfüllt werden könne.¹⁰ Er müsse es vielmehr erfordern, dass der Stiftung das ihr zugewandte Vermögen über einen gewissen Zeitraum erhalten bleibe. Das sei notwendig, um die Stiftung von der einfachen Spende oder dem Sammelvermögen zu unterscheiden.¹¹

Des Pudels Kern liegt in der Frage, wie lang der „gewisse Zeitraum“ sein muss bzw. was unter dem „kurzfristigen Verbrauch“ des Stiftungsvermögens zu verstehen ist.

a) Abstrakte Mindestzeiträume

Hof schlägt einen Zeithorizont von mindestens zehn Jahren vor.¹² Allerdings sei bereits ein Zeitraum von fünf Jahren in der Regel unbedenklich.¹³ Eine Verbrauchsstiftung mit kürzerem Zeithorizont sei nicht zulässig. Nachhaltigkeit sei eng auf die Vermögensausstattung der Stiftung bezogen. Sie müsse so beschaffen sein, dass sie der Stiftung eine angemessene Erfüllung der ihr vorgegebenen Zwecke über einen längeren Zeitraum ermögliche. Dadurch werde sowohl die Stiftung selbst als auch der Rechtsverkehr geschützt. Die Anerkennung als juristische Person solle Gebilden vorbehalten bleiben, die grundsätzlich von unabsehbarer Dauer sind. Das setze eine im Verhältnis zur Zwecksetzung angemessene Vermögensausstattung voraus. Insofern bemesse sich die Tragweite von § 80 Abs. 2 BGB nach dem vom Stifter selbst gesetzten Zweck. Das Erfordernis der „dauernden“ Erfüllung mache deutlich, dass rechtsfähige Stiftungen vom Gesetzgeber aber nicht dazu gedacht seien, Vorhaben mit zu kurzem Zeithorizont zu ermöglichen. Das schließe zwar nicht aus, sie als Verbrauchsstiftungen zu gestalten. Das sei aber nur dann zulässig, wenn sie ihr Vermögen sukzessive über einen längeren Zeitraum verminderten.¹⁴

Es ist zu bezweifeln, dass die „Stiftung zur Förderung des Seniorenheims Sonnenschein“ nach diesen Kriterien zulässig wäre. Das hängt entscheidend davon ab, ob der Wiederaufbau des Gebäudes mindestens fünf Jahre in Anspruch nimmt. Unklar bleibt, ob die Stiftung dennoch zulässig wäre, weil sie einen kleinen Teil ihres Vermögens zur laufenden Unterstützung des Seniorenheims erhalten soll.

b) Andere Kriterien

Rawert konzediert, dass eine abstrakte Festlegung auf einen bestimmten Mindestzeitraum nicht möglich sei.¹⁵ Deshalb gibt es andere Vorschläge, wie § 80 Abs. 2 BGB genügt werden kann.

aa) Burgards Ansicht

Burgard meint, eine dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks sei grundsätzlich nicht gesichert, wenn der Verbrauch des Stiftungsvermögens gestattet sei.¹⁶ Er will Verbrauchsstiftungen daher nur „ausnahmsweise unter vier einschränkenden Voraussetzungen“ anerkennen:

- (1) Der Stiftungszweck müsse so beschaffen sein, dass die Stiftung ihren Zweck nur durch „einen vollständigen Verzehr des Stiftungskapitals optimal“ verwirklichen könne. Diese Voraussetzung erfüllten nur zeitlich begrenzte Stiftungszwecke, zu denen auch die Instandsetzung eines Baudenkmals zähle.
- (2) Das Stiftungsvermögen müsse groß genug sein, um den Stiftungszweck „nachhaltig über eine gewisse Dauer hinweg“ zu fördern.
- (3) Die Stiftungssatzung müsse Regelungen enthalten, die einem kurzfristigen und übermäßigen Verbrauch des Stiftungsvermögens entgegenwirkten.
- (4) Die gläubigerschützenden Liquidationsvorschriften (insbesondere §§ 88 S. 3, 50-52 BGB) müssten eingehalten werden. Der Verbrauch des Stiftungsvermögens dürfe ein Liquidationsverfahren nicht entbehrlich machen.

Auch hier ist das Schicksal der „Stiftung zur Förderung des Seniorenheims Sonnenschein“ ungewiss. Das liegt vor allem daran, dass Burgard nicht erklärt, was er unter einer „gewissen Dauer“ und einem „kurzfristigen und übermäßigen“ Verbrauch des Stiftungsvermögens genau versteht.

bb) Reuters Ansicht

Reuter meint, anders als bei Handels- und Kapitalgesellschaften setze der Zugang einer Stiftung zur eigenen Rechtspersönlichkeit im bürgerlichen Recht voraus, dass der verfolgte Zweck dauerhafter Natur sei. Nur dann bedürfe es der rechtlichen Verselbständigung.¹⁷ „Kurzfristig realisierbare“ Vorhaben zählten nicht dazu, weil sie mittels Sammelvermögen oder Schenkung bzw. Vermächtnis mit Auflage erreicht werden könnten. Dem Stifter solle jedoch ein Beurteilungsspielraum zukommen, die Stiftungsbehörde die Anerkennung nur versagen können, wenn eine rechtliche Verselbständigung offensichtlich nicht erforderlich sei.¹⁸ Allerdings müsse der Zweck eine Prognose über den finanziellen Gesamtbedarf ermöglichen. Als zulässiges Beispiel nennt Reuter die Stiftung für den Wiederaufbau der Dresdner Frauenkirche.¹⁹

5 Muscheler (Fn. 3), S. 143.

6 Muscheler (Fn. 3), S. 143 f.

7 Hof, in: Seifart/v.Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage 2009, § 4 Rn. 43; Hüttemann/Rawert (Fn. 2), § 81 Rn. 57; Pauli, Die Verbrauchsstiftung, ZSt 2008, 97, 98 ff.

8 Auf die landesrechtlichen Regelungen wird nicht eingegangen, da sie nach Art. 72 Abs. 1 GG unwirksam sind (Reuter, Die Verbrauchsstiftung, npOR 2010, 69, 70 f.).

9 Hüttemann/Rawert (Fn. 2), § 81 Rn. 57.

10 Schwake, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Band 5, 3. Auflage 2009, § 79 Rn. 263.

11 Rawert, Beck'sches Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht, 10. Auflage 2010, I.26 Rn. 12.

12 Hof (Fn. 7), § 4 Rn. 44.

13 Hof (Fn. 7), § 4 Rn. 50.

14 Hof (Fn. 7), § 6 Rn. 315.

15 Rawert (Fn. 11), I.26 Rn. 12.

16 Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 170 f.

17 Reuter (Fn. 8), S. 71 mit Verweis auf BT-Drs. 14/8765, S. 13 f.; ebenso Hüttemann/Rawert (Fn. 2), Vorbem. zu § 81 Rn. 57.

18 Reuter, MÜKo-BGB, 5. Auflage 2006, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 49 f.

19 Reuter, Stiftungsrechtliche Vorgaben für die Verwaltung des Stiftungsvermögens, NZG 2005, 649, 653; ders. (Fn. 18), §§ 80, 81 Rn. 16.

Auf dieser Grundlage hätte die „Stiftung zur Förderung des Seniorenheims Sonnenschein“ noch die besten Erfolgsaussichten. Aber auch *Reuter* lässt die Frage letztlich unbeantwortet, was er unter der „dauerhaften Natur“ des verfolgten Zwecks und „kurzfristig realisierbaren“ Vorhaben versteht.

II. Eigene Ansicht: Einschätzungsprärogative des StifTERS

Den letztgenannten Autoren ist darin beizupflichten, dass abstrakte Mindestzeiträume nicht dazu geeignet sind, als Voraussetzung für die Anerkennung von Stiftungen zu dienen. Sie wirken gegriffen und finden keine Grundlage im geltenden Recht. Merkwürdig mutet dabei die Formulierung an, der Rechtsverkehr müsse die Stiftung „kennenlernen“ können. Wie lange dauert es, bis man eine Stiftung gut genug „kennt“?

Aber auch die herrschende Meinung geht nicht weit genug. Sie krankt vor allem daran, dass sie dogmatisch nicht zufriedenstellend definieren kann, was „eine gewisse Dauer“ oder eine „dauerhafte Natur“ genau sein soll.

Die hierfür herangezogenen Kriterien vermögen nicht zu überzeugen. Wo in der *lex lata* steht geschrieben, dass die rechtliche Verselbständigung der Stiftung einer größeren Rechtfertigung bedarf als die einer Kapitalgesellschaft? Herrscht nicht auch insoweit Privatautonomie und damit Stifterfreiheit? Vor diesem Hintergrund liegt es näher, den Stifter darüber entscheiden zu lassen, ob er sein Vorhaben (den Stiftungszweck) mittels Stiftung oder Schenkung bzw. Vermächtnis verwirklichen will. Denn § 80 Abs. 2 BGB verlangt die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks – und den bestimmt im Rahmen der Rechtsordnung der Stifter. Ihm sollte insoweit auch eine Einschätzungsprärogative zukommen, wie hoch das Stiftungsvermögen sein muss, um den Stiftungszweck zu erfüllen. Deshalb stimmt es nicht, dass eine dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks nicht gesichert ist, wenn der Verbrauch des Stiftungsvermögens gestattet ist.

Die Dauerhaftigkeit der Stiftung selbst zählt nicht zu den drei konstitutiven Elementen einer Stiftung: Stiftungsvermögen, Stiftungsorganisation und Stiftungszweck²⁰ sind auch bei der Verbrauchsstiftung vorhanden.²¹ Der Stiftungszweck beherrscht die Stiftung – nicht eine wie auch immer geartete Dauerhaftigkeit. Rechtspolitisch ist umgekehrt eher die dauerhafte Vermögensbindung problematisch, wie die Diskussion um voraussetzungslose privatrechtliche Unterhaltungsstiftungen zeigt.²²

Ein Schutz der Stiftung um ihrer selbst Willen ist paternalistisch und wird ihrer Zweckbindung nicht gerecht. Wenn sie ihren Zweck dadurch erfüllen kann, dass sie ihr Vermögen aufbraucht, besteht kein Grund, die Stiftung künstlich weiter „am Leben“ zu halten. Auch muss man den Rechtsverkehr nicht vor Verbrauchsstiftungen schützen: Wer mit einer Stiftung Geschäfte macht, kann sich ihre Satzung zeigen lassen und selbst entscheiden, ob er das „Risiko“ eingehen möchte. Jeder Vertragspartner muss mit dem Risiko leben, dass jedes Haftungssubjekt grundsätzlich nur mit dem eigenen Vermögen haftet. Hinzu kommt, dass dem Gebot der Vermögenserhaltung keine Gläubigerschutzfunktion zukommt.²³ Es abzubedingen kann deshalb auch keine (rechtlichen) Folgen haben.

Die Verbrauchsstiftung macht ein Liquidationsverfahren auch nicht entbehrlich. Wie *Reuter* zutreffend ausführt, gelten §§ 50-53 BGB i.V.m. § 88 S. 3 BGB nicht vor der Auflösung der Stiftung. Das Gesetz schützt die Gläubiger vielmehr über § 42 Abs. 2 i.V.m. § 86 S. 1 BGB,²⁴ der seine Wirkung genauso in der Verbrauchsstiftung entfaltet.

Auch aus der besonderen Privilegierung von Stiftungen nach § 10b Abs. 1a EStG können keine Rückschlüsse auf das Erfordernis einer bestimmten Mindestdauer gezogen werden. Das folgt schon daraus, dass das Steuerrecht grundsätzlich an das

Zivilrecht anknüpft und nicht umgekehrt. Darüber, ob eine Stiftung zivilrechtlich anzuerkennen ist, kann das Spendenrecht schon deshalb nichts aussagen, weil es nicht nur gemeinnützige Stiftungen gibt. Abgesehen davon kommt § 10b Abs. 1a EStG seinem Wortlaut nach allen Stiftungen im Rechtssinne gleichermaßen zugute. Die dort genannte Zehnjahresfrist hat nichts mit der Dauerhaftigkeit der Stiftung zu tun, sondern soll sicherstellen, dass der Stifter nicht mehr als den Höchstbetrag innerhalb der zehn Jahre abziehen kann. Über die Verwendung des gestifteten Vermögens sagt die Frist nichts aus. Allerdings bezweifelt die herrschende Auffassung, dass § 10b Abs. 1a EStG auch Verbrauchsstiftungen erfasst (dazu sogleich unter C.).

Keiner der Versuche, der Verbrauchsstiftung zivilrechtlich Ketten anzulegen, überzeugt daher. Zivilrechtlich sollte dem Stifter und seiner Privatautonomie der Vorrang gebühren. Er kann selbst am besten einschätzen, in welcher Weise der von ihm gewählte Zweck zu verfolgen ist.

C. Anwendbarkeit des § 10b Abs. 1a EStG auf Verbrauchsstiftungen

Bislang nicht geklärt ist, ob der (Zu-)Stifter den Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG auch dann geltend machen kann, wenn er gestattet, dass die Stiftung das (zu-)gestiftete Vermögen (ihrer Satzung entsprechend) verbrauchen darf.

Hier lautet die Gretchenfrage: Wie hältst du's mit dem Begriff „Vermögensstock“?

I. Grundsätzlich keine Anwendung

Die wohl herrschende Auffassung verweigert dem Stifter den Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG. Das Meinungsspektrum ist im Detail aber durchaus vielfältig.

1. Keine Anwendung auf Verbrauchsstiftungen

Die OFD Frankfurt a.M. hat in einer Verfügung aus dem Jahr 2008 knapp festgestellt, dass Zuwendungen an Verbrauchsstiftungen nicht nach § 10b Abs. 1a EStG begünstigt seien.²⁵ Diese Verfügung scheint auf den ersten Blick klar und deutlich zu sein. Der Eindruck täuscht. „Verbrauchsstiftung“ ist kein gesetzlich definierter Begriff und auch die OFD Frankfurt a.M. definiert ihn in ihrer Verfügung nicht näher. Genügt es, wenn die Satzung der Stiftung erlaubt, ihr Vermögen zu verbrauchen, oder muss die Satzung den Verbrauch zwingend vorsehen? Was, wenn die Stiftung nur einen Teil ihres Vermögens verbrauchen darf? Was ist in diesem Fall mit Zustiftungen, die ausdrücklich in ihrem Bestand erhalten bleiben sollen?

2. Vermögensstock als Kapital, das dem Bestandserhaltungsgebot unterliegt

Die überwiegende Auffassung meint, Vermögensstock sei nur der Bestandteil des Stiftungsvermögens, der nach dem Grundsatz der Vermögenserhaltung dem Stiftungsvermögen ungeschmälert erhalten bleibe, deswegen nicht zur Erfüllung des Stiftungszwecks verbraucht werden dürfe und vom ande-

20 Hüttemann/Rawert (Fn. 2), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 4.

21 Ähnlich argumentiert auch Pauli (Fn. 7), S. 100.

22 Dazu Hüttemann/Rawert (Fn. 2), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 184 ff.

23 So zutreffend Reuter (Fn. 8), S. 72, der die Rechtslage mit dem Vereinsrecht vergleicht.

24 Reuter (Fn. 8), S. 72.

25 OFD Frankfurt a.M., Rdvfg. v. 13.6.2008 – S 2223 A – 155 - St 216 = BB 2008, 2056; ebenso ohne nähere Begründung bereits Hüttemann/Herzog, Steuerfragen bei gemeinnützigen nichtrechtsfähigen Stiftungen, DB 2004, 1001, 1006.

ren Vermögen getrennt zu halten sei.²⁶ Dafür spreche die Gesetzesbegründung,²⁷ die von der „Erhöhung der steuerlichen Abzugsfähigkeit für die Dotation einer Stiftung“²⁸ spreche. Sinn und Zweck der Regelung sei, Anreize zur Stärkung des Stiftungskapitals zu setzen. Verbrauchsstiftungen seien deshalb grundsätzlich nicht erfasst.²⁹ Anders liege es allenfalls, wenn die Stiftungssatzung in sachlich bestimmten Ausnahmefällen wie der Ertraglosigkeit vorsehe, das Vermögen teilweise zu verbrauchen. Dann könne der Stifter den Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG geltend machen.³⁰

3. Vermögensstock als Kapital, das nicht zeitnah zu verwenden ist

Einige sehen als Vermögensstock das Grundstockvermögen einer Stiftung an, für das gemäß § 58 Nr. 11 AO keine Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung bestehe.³¹ Vermögensstock im Sinne des § 10b Abs. 1a EStG sei das Grundstockvermögen, das der Stifter der Stiftung „auf Dauer“ gewidmet habe.³² Eine Spende sei nur dann in den Vermögensstock geleistet, soweit der Spender bestimmt habe, dass die Spende dem Vermögensstock zuzuführen sei.

Anders liege es, soweit der Spender bestimme, dass die Spende innerhalb einer bestimmten Übergangszeit nach der Zuwendung für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke verbraucht werden müsse; dann leiste der Spender nicht in den Vermögensstock, das zugewendete Vermögen sei in diesem Fall der Stiftung nicht auf Dauer gewidmet.³³ Das folge daraus, dass der Begriff „Vermögensstock“ einem Gesetzesentwurf des Landes Baden-Württemberg entlehnt sei, der als Überschrift für die jetzt in § 58 Nr. 11 AO zu findende Regelung gedacht gewesen sei.³⁴

Aus diesen Grundsätzen folgert diese Ansicht überwiegend, dass § 10b Abs. 1a EStG nicht auf Verbrauchsstiftungen anwendbar sei.³⁵

II. Anwendung auch auf Verbrauchsstiftungen: Vermögensstock auch als Kapital, das zum Verbrauch bestimmt ist

Andere Autoren stehen einer Anwendung des § 10b Abs. 1a EStG auf Verbrauchsstiftungen aufgeschlossener gegenüber.

1. Vermögensstock als Kapital, das mindestens zehn Jahre erhalten bleiben muss

Pauli meint, dass in jedem Fall vor dem teilweisen oder vollständigen Verbrauch des Stiftungsvermögens eine Mindestfrist von zehn Jahren einzuhalten sei.³⁶ Bestehe die Stiftung weniger als zehn Jahre, könnten die steuerlichen Vergünstigungen in Frage gestellt werden.

2. Vermögensstock auch als Kapital, das jederzeit zum Verbrauch bestimmt ist

Nach anderer Ansicht könne ein Vermögensstock auch dann vorliegen, wenn die zugewendeten Vermögensgegenstände nicht dauerhaft angelegt würden, sondern zum Verbrauch bestimmt seien.³⁷

Der Steuergesetzgeber habe die Errichtung von Stiftungen fördern wollen. Der besondere Abzugsbetrag sei dadurch gerechtfertigt, dass Vermögen für gemeinnützige Zwecke „zusammengeballt“ in einem Veranlagungszeitraum abfließe. Das definiere den Vermögensstock der Stiftung. Zu seiner Dauer verhalte sich das Steuerrecht nicht.

Auch Zuwendungen in das Grundstockvermögen von Verbrauchsstiftungen dienen dem Vermögensaufbau. Mit dem Begriff „Vermögensstock“ folge § 10b Abs. 1a EStG dem im Stiftungszivilrecht geläufigen Begriff des „Grundstockvermögens“. Der Umstand, dass sich das Grundstockvermögen einer

Verbrauchsstiftung sukzessive verringere, sei nach dem Gesetzeswortlaut irrelevant. Entscheidend sei, dass die Zuwendung nicht wie eine Spende im Sinne des § 10b Abs. 1 S. 1 EStG zeitnah zu verwenden sei.³⁸

Das Gemeinnützigkeitsrecht gehe vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung aus (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Um eine dauerhafte Existenz zu ermöglichen, gebe es insbesondere in § 58 AO Ausnahmen. Diese Ausnahmen bestimmten aber immer nur ein Recht, nicht eine Pflicht zur Thesaurierung von Vermögenswerten. Im Übrigen sei das Gestaltungsmotiv, den Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG zu erhalten, nicht unangemessen.³⁹

Teilweise wird zusätzlich gefordert, dass die Verbrauchsstiftung auf „angemessene Dauer“ angelegt sein müsse. Maßstab der angemessenen Dauer sei der Stiftungszweck.⁴⁰

III. Eigene Ansicht

Die Argumente der herrschenden Auffassung überzeugen nicht. § 10b Abs. 1a EStG ist jedenfalls dann auch auf Verbrauchsstiftungen anwendbar, wenn sie zur Erfüllung ihres Zwecks voraussichtlich länger als ein Jahr benötigen.

Der Wortlaut der Norm spricht von „Spenden [...] in den Vermögensstock einer Stiftung“. Auch die Verbrauchsstiftung ist Stiftung im Rechtssinne (s.o.). Auch die Verbrauchsstiftung hat einen „Vermögensstock“. Von seiner Zusammensetzung unterscheidet er sich nicht von dem anderer Stiftungen. Was

26 Kirchhof, EStG, 9. Auflage 2010, § 10b Rn. 45; Rawert (Fn. 11), I.26 Rn. 6; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 8 Rn. 166; ders., Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007, 2053, 2057; Reuter (Fn. 8), S. 73; implizit auch Tiedtke/Möllmann, Spenden und Stiften soll attraktiver werden – Zur geplanten Reform der steuerlichen Spenden- und Stiftungsregelungen sowie des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts, DStR 2007, 509, 512.

27 Kirchhof (Fn. 26), § 10b Rn. 45.

28 BT-Drs. 14/2340, S. 5.

29 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (Fn. 26), § 8 Rn. 166.

30 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (Fn. 26), § 8 Rn. 166; ders., DB 2007 (Fn. 26), 2053, 2057.

31 Heinicke, Schmidt-EStG, 29. Auflage 2010, § 10b Rn. 71; Hüttemann, Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, DB 2000, 1584, 1590; Crezelius/Rawert, Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, ZEV 2000, 421, 426.

32 Hofmeister, Blümich-EStG, 107. Auflage 2010, § 10b Rn. 83.

33 Hofmeister (Fn. 32), § 10b Rn. 83; so auch Pust, in: Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), Das Einkommensteuerrecht, Mai 2009, § 10b Rn. 153; Hüttemann (Fn. 31), S. 1590.

34 Hüttemann (Fn. 31), S. 1590.

35 Hofmeister (Fn. 32), § 10b Rn. 83; Hüttemann/Herzog, Steuerfragen bei gemeinnützigen nichtrechtsfähigen Stiftungen, DB 2004, 1001, 1006; wohl auch Pust (Fn. 33), § 10b Rn. 153: „das ertragbringend anzulegende Stiftungskapital“; implizit Crezelius/Rawert (Fn. 31), S. 426.

36 Pauli (Fn. 7), S. 102.

37 Schauhoff, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Auflage 2011, § 11 Rn. 94; Wallenhorst, Die Erhöhung des Spendenvolumens durch Zuwendungen in den Vermögensstock bei fiduziarischen Verbrauchsstiftungen, DStR 2002, 984, 986; ähnlich auch Maier, Die Besteuerung der Stiftung nach der Reform, BB 2001, 494, 503, zu Spendensammel- bzw. Förderstiftungen, die ihre erlangten Spenden vollständig an eine gemeinnützige Körperschaft weiterleiten.

38 Schauhoff/Kirchhain, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStR 2007, 1985, 1988.

39 Wallenhorst (Fn. 37), S. 986 f.

40 Wallenhorst (Fn. 37), S. 986 f.

die Verbrauchsstiftung von anderen Stiftungen unterscheidet, ist, dass sie ihre steuerbegünstigten Zwecke auch durch den Verbrauch ihres Vermögens erfüllen darf. Das ist aber keine Frage ihres Vermögensstocks, sondern des satzungsmäßigen Umgangs mit ihm. An keiner Stelle fordert § 10b Abs. 1a EStG, dass die Stiftung ihren „Vermögensstock“ nicht verbrauchen darf. Folgerichtig findet sich auch keine ausdrückliche Ausnahme zu Lasten von Spenden an Verbrauchsstiftungen.

Die Systematik des § 10b EStG zeigt nur, dass zwischen Abs. 1 und Abs. 1a ein Unterschied bestehen muss. Der Unterschied liegt ganz offenbar darin, dass § 10b Abs. 1a EStG gemeinnützige Körperschaften in der Rechtsform der Stiftung gegenüber anderen Körperschaften bevorzugt. Daraus lässt sich nicht der Schluss ziehen, Verbrauchsstiftungen seien nicht erfasst, da auch sie Stiftungen im Rechtssinne sind.

Die Ungleichbehandlung gegenüber anderen Rechtsformen wird wie folgt gerechtfertigt: Da die Stiftung keine Mitglieder hat, die einen gemeinnützigen Zweck auch durch ihre Beiträge oder Tatkraft erfüllen können, bedarf sie begriffsnotwendig eines substanziellen Vermögens. Aus der Mitgliederlosigkeit folgt zugleich, dass sie nicht dem unter Umständen für den gemeinnützigen Zweck gefährlichen Zugriff von Mitgliedern unterliegt, sondern autonom ist – die Stiftung ist zweckgebunden, andere Körperschaften unterliegen der Willensbildung ihrer Mitglieder. Sie ist außerdem die einzige Rechtsform, die der Staat zivilrechtlich gesondert beaufsichtigt. Die Stiftungsaufsicht gewährleistet zusätzlich neben der Kontrolle durch die Finanzämter die Einhaltung geltenden Rechts.⁴¹ Alle diese Aspekte gelten aber unabhängig davon, ob die Stiftungssatzung ihr den Verbrauch des Vermögens erlaubt oder nicht.⁴² Auch die Verbrauchsstiftung ist mitgliederlos, auch sie ist auf Spenden und Zustiftungen angewiesen, da sie keine Mitgliedsbeiträge hat. Auch sie steht selbstverständlich unter der Stiftungsaufsicht. Und auch sie ist an ihren Zweck gebunden: Auf die (Verbrauchs-)Stiftung ist Verlass.

Sinn und Zweck von § 10b Abs. 1a EStG ist es, Anreize zur Stärkung des Stiftungskapitals zu setzen.⁴³ Auch die Verbrauchsstiftung benötigt Kapital, um ihre Stiftungszwecke erfüllen zu können. Es kommt nicht darauf an, ob die Stiftung das Kapital in seinem Bestand erhält und nur mit den Erträgen ihren Zweck verfolgt. Zwar mag eine Stiftung, deren Vermögen dem Bestandserhaltungsgebot unterliegt, in der Regel mehr Kapital benötigen als eine Verbrauchsstiftung. Aber schon das hängt ganz wesentlich davon ab, welchen Stiftungszweck sie verfolgt: Denkbar sind ohne weiteres kleine Stiftungen, die ihre (eher langfristigen) Zwecke mittels ihrer Erträge erfüllen, genauso wie große Verbrauchsstiftungen, die ihre (eher kurzfristigen) Zwecke mittels ihres Vermögens verfolgen. Der Kapitalbedarf der großen Verbrauchsstiftung kann den der kleinen Bestandsstiftung dabei um ein Vielfaches übersteigen. Entscheidend ist auch hier, dass die Verbrauchsstiftung keine Mitglieder hat und es deswegen Sinn macht, Anreize zur Stärkung ihres Kapitals zu setzen. § 10b Abs. 1a EStG geht es nicht um den Unterschied zwischen Verbrauchs- und Bestandsstiftung, sondern um den Unterschied zwischen Stiftungen und anderen Rechtsformen.

Für die Praxis von großer Bedeutung ist dabei die Öffentlichkeitswirkung der Stiftung. Ihr guter Leumund und die damit verbundene positive Publizität locken potentielle Stifter oft überhaupt erst an. Auch das unterscheidet die Stiftung von anderen Rechtsformen.

Für die Verbrauchsstiftung besteht ein praktisches Bedürfnis: Es gibt gemeinnützige Stiftungszwecke, die sich nur in relativ kurzer Zeit erfüllen lassen, wie der Wiederaufbau eines Gebäu-

des, das einem gemeinnützigen Zweck dient.⁴⁴ Dabei kann es keinen Unterschied machen, ob der Wiederaufbau ein oder fünf Jahre in Anspruch nimmt.⁴⁵ Um solch ein Vorhaben nur aus den Erträgen ihres Stiftungsvermögens zu verwirklichen, benötigt die Stiftung ein Vielfaches an Kapital.

Der in der Gesetzesbegründung verwendete Begriff „Dotation“ sagt nichts über den Verbrauch des Vermögens aus. Die Begründung spricht indes das Problem an, dass ausreichende steuerliche Anreize für Stifter fehlen. Dieses Problem besteht auch für Verbrauchsstiftungen. Das weitere Ziel des Gesetzgebers, Instrumente zur dauerhaften Erhaltung der Leistungsfähigkeit gemeinnütziger Stiftungen zu schaffen, wollte er ausdrücklich durch die liberaleren Rücklagenvorschriften erreichen.⁴⁶

In der Tat können gemeinnützige Körperschaften Rücklagen bilden, müssen es aber nicht.⁴⁷ § 10b Abs. 1a EStG auf Verbrauchsstiftungen anzuwenden, fügt sich daher besser in das Gesamtkonzept des Gemeinnützigkeitsrechts. Dessen Grundsatz ist die zeitnahe Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). § 58 AO macht hiervon Ausnahmen, die die Steuervergünstigung nicht ausschließen. Folglich dient es nach der Konzeption der §§ 51 ff. AO der Gemeinnützigkeit eher, wenn Mittel den steuerbegünstigten Zwecken zufließen, als wenn die Körperschaft sie thesauriert. Die Verbrauchsstiftung ist demnach „besonders gemeinnützig“, weil ihre Satzung es erlaubt, ihr gesamtes Vermögen ihren gemeinnützigen Zwecken zuzuführen.⁴⁸ Aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht steht Mephisto nicht auf Seiten der Verbrauchsstiftung, sondern eher auf der Seite von „gemeinnützigen“ Körperschaften, denen es gelingt, möglichst viel von ihren Erträgen zu thesaurieren.⁴⁹ Dem Gemeinnützigkeitsrecht ist nicht die dauerhafte Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks wichtig, sondern ob und in welchem relativ zum vorhandenen Vermögen bestimmten Umfang ein steuerbegünstigter Zweck verfolgt wird. Aus seiner Sicht macht es keinen Unterschied, ob eine große Förderung in einem Jahr oder kleinere Förderungen jeweils über mehrere Jahre hinweg erfolgen. Das kann aber genauso bei Verbrauchsstiftungen der Fall sein wie bei allen anderen Körperschaften.

Selbst wenn man § 58 Nr. 11 AO als Maßstab dafür heranzieht, was ein Vermögensstock ist, gilt deshalb entgegen den unter 1.3. genannten Autoren nichts anderes. Denn auch Verbrauchsstiftungen haben ein Grundstockvermögen, für das keine Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung besteht. Verbrauchsstiftungen kennzeichnet, dass ihre Satzung den Vermögensverbrauch erlaubt. Das führt aber nicht dazu, dass sie ihr Vermögen zeitnah verwenden müssen. Anders ist es nur dann,

41 Crezelius/Rawert (Fn. 31), S. 425. Entscheidend ist nach Ansicht des BFH allein die Mitgliederlosigkeit der Stiftung, BFH, Urt. v. 15.9.2010 – X R 11/08, Tz. 23.

42 Ähnlich Reuter (Fn. 8), S. 72.

43 Hüttemann, DB 2007 (Fn. 26), S. 2057.

44 Als zulässiges Beispiel gilt die Stiftung für den Wiederaufbau der Dresdner Frauenkirche, vgl. Reuter (Fn. 19), S. 653; ders. (Fn. 18), §§ 80, 81 Rn. 16.

45 Für Reuter (Fn. 19), S. 653, ist dagegen gerade die mehrjährige Bauzeit ausschlaggebend dafür, die Stiftung anzuerkennen.

46 BT-Drs. 14/2340, S. 1.

47 Wallenhorst (Fn. 37), S. 986 f.

48 Ähnlich Pauli (Fn. 7), S. 102.

49 Das geschieht insbesondere in unternehmensverbundenen Stiftungen, wenn das Unternehmen seine Gewinne in einem Maße reinvestiert, dass die gemeinnützige Mutterstiftung im Verhältnis zu ihrem Kapital nur einen sehr geringen Ertrag erhält. Dazu Hushahn, Unternehmensverbundene Stiftungen im deutschen und schwedischen Recht, 2009, S. 197 ff.

wenn die Stiftungssatzung eine Pflicht zur zeitnahen Verwendung des Stiftungsvermögens vorsieht, ggf. auch dann, wenn ihr Stiftungszweck gar nicht anders als durch zeitnahen Verbrauch des Vermögens zu erfüllen ist.

Im Übrigen bleibt auch hier unklar, was es heißt, wenn einige Autoren meinen, das Stiftungsvermögen müsse „auf Dauer“ oder „über eine bestimmte Zeit“ der Stiftung gewidmet sein. Sind zehn Jahre genug, sind es 20? Auch hier wirken die teilweise genannten zehn Jahre gegriffen, da § 10b Abs. 1a EStG diese Frist aus anderen Gründen vorschreibt. Die Zehnjahresfrist soll sicherstellen, dass der Stifter nicht mehr als den Höchstbetrag innerhalb der zehn Jahre abziehen kann. Über die Verwendung des gestifteten Vermögens sagt die Frist nichts aus.

Gleichwohl ist das Bestreben anzuerkennen, gewisse zeitliche Grenzen zu ziehen, um Missbrauch vorzubeugen. Einen Anhaltspunkt dafür gibt § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO: Danach ist eine zeitnahe Mittelverwendung gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden. Anders als bei der Zehnjahresfrist in § 10b Abs. 1a EStG geht es in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO um die Mittelverwendung. Und anders als im von der Stifterfreiheit bestimmten Zivilrecht gibt § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO im vom Stiftungszweck bestimmten Gemeinnützigkeitsrecht⁵⁰ einen Anhaltspunkt dafür, was man unter einer „gewissen Dauer“ verstehen kann: Fließen der Stiftung am letzten Tag des Kalenderjahres Mittel zu, muss sie diese grundsätzlich innerhalb des folgenden Kalenderjahres verwenden. Darüber hinausgehende Zeiträume sind nicht mehr zwangsläufig zeitnah, sondern „von gewisser Dauer“. Deshalb sollten jedenfalls solche (Verbrauchs-)Stiftungen von § 10b Abs. 1a EStG erfasst sein, deren Zweckerfüllung voraussichtlich länger als ein Jahr dauert.

Ob es rechtspolitisch dann noch gerechtfertigt ist, eine rechtsformspezifische Privilegierung vorzusehen, steht auf einem anderen Blatt. De lege lata sollte man Verbrauchsstiftungen jedenfalls nicht von § 10b Abs. 1a EStG ausnehmen. In jedem Fall empfiehlt sich wie so oft die Abstimmung mit dem Finanzamt.

D. Schluss

Das Feuer im Seniorenheim wurde schnell gelöscht; ob der Wiederaufbau wie geplant über eine Stiftung „finanziert“ werden kann, bleibt angesichts des Meinungsspektrums ungewiss. Die Diskussion der zivil- und spendenrechtlichen Behandlung der Verbrauchsstiftung lässt denjenigen, der Anreize für gemeinnützige Stiftungen schaffen möchte, eher verunsichert zurück. Im Zivilrecht mögen liberale Auffassungen der Anerkennung von Verbrauchsstiftungen auch kürzerer Dauer zumindest im Prinzip nicht im Wege stehen. Anders sieht es indes nach wie vor bei § 10b Abs. 1a EStG aus, den die herrschende Lehre nicht auf Verbrauchsstiftungen anwenden will. Im Interesse von Stiftungen und ihrem gemeinnützigen Tun darf das nicht so bleiben. In Zukunft sollte sich auch im Spendenrecht eine großzügigere Betrachtung durchsetzen, damit es auch in Verbrauchsstiftungen heißen kann: „Zufrieden jauchzet groß und klein: Hier bin ich Stifter, hier darf ich's sein!“

50 Zur Stifterorientierung des Zivilrechts und Stiftungszweckorientierung des Gemeinnützigkeitsrechts vgl. auch Hushahn (Fn. 49), S. 229 f.

Praxisforum

Dr. K. Jan Schiffer und Matthias Pruns*

Unselbständige Stiftungen: Vermögensverwaltung und Genehmigungspflicht nach dem KWG

Ein Blick auf die Grundlagen und ein gelöstes (Schein-)Problem!

I. Verwaltung einer unselbständigen Stiftung strafbar ohne bankenrechtliche Genehmigung?

Am 2.5.2011 konnte man in den FUCHS-Briefen auf der ersten Seite folgende Überschrift lesen: „Stiftungen – Straffällig, ohne es zu wissen“. Träger unselbständiger Stiftungen, so heißt es in dem Artikel, betrieben „das klassische Geschäft der Vermögensverwaltung“, wofür aber eine „Zulassung der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)“ notwendig sei. Ohne diese Zulassung mache sich der Träger einer unselbständigen Stiftung strafbar! Betroffen seien davon viele „Städte, Universitäten, Diözesen, Landeskirchenämter und Verbände, die oft als Treuhänder nicht rechtsfähiger Stiftungen fungieren.“ Der Artikel hat, wohl auch wegen seines alarmistischen Tonfalls, zu erheblicher Verunsicherung in der Praxis geführt, was einen der Autoren veranlasst hat, bei der BaFin nachzufragen. Die Antwort der BaFin¹ dürfte zur Beruhigung aller Beteiligten beitragen. Wir zitieren:

- „Eine umfassende Sorge der Treuhänder, eine nach dem KWG erlaubnispflichtige Geschäftstätigkeit ohne die erforderliche Erlaubnis auszuüben, ist nicht begründet. Eine

Erlaubnispflicht wird sich nur in atypisch gelagerten Fällen ergeben.“

- „Bei einer entsprechenden Ausgestaltung einer nicht-rechtsfähigen Stiftung, die die endgültige Aussonderung des Stiftungsvermögens aus dem Vermögen des Stifters im Rahmen der ‚Zweckbindung des Vermögens auf Dauer‘ vorsieht, läßt sich eine Erlaubnispflicht vermeiden, ...“

Fritzsche und Fischer/Figatowski hatten sich bereits vor dem besagten Artikel in Fachaufsätzen mit dem Thema beschäftigt und waren jeweils zu dem Ergebnis gelangt, dass für die Verwaltung einer treuhänderischen Stiftung keine Erlaubnispflicht nach dem KWG besteht.² Allerdings betonten zumindest Fi-

* K. Jan Schiffer ist Gründungspartner der Kanzlei SP&P – Schiffer & Partner, Bonn (www.schiffer.de; www.stiftungsrecht-plus.de); Matthias Pruns ist Rechtsanwalt in eigener Kanzlei in Bonn und Lehrbeauftragter an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

1 Stellungnahme der BaFin vom 9.6.2011 – einsehbar unter: http://www.stiftungsrecht-plus.de/fileadmin/Schreiben_BaFin-pdf.pdf (zuletzt abgerufen am 31.8.2011).

2 Fritzsche, Die Verwaltung des Vermögens einer unselbständigen Stif-

scher/Figatowski in ihrem Beitrag, die Rechtslage sei unsicher.³ Sie nahmen dafür Bezug auf eine nicht veröffentlichte Stellungnahme der Deutschen Bundesbank vom 15.7.2007, nach der die Tätigkeit eines Stiftungstreuhanders „unter Umständen als genehmigungspflichtige Finanzportfolioverwaltung i.S. des § 1 Abs. 1a S. 2 Nr. 3 KWG oder als Betreiben eines Finanzkommissionsgeschäfts gemäß § 1 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 KWG einzustufen sein“ könnte.⁴ Zusätzlich zu der unveröffentlichten Stellungnahme der Bundesbank zitierte sie zu ihrer Auffassung, die „Annahme von Treuhandgeldern im Rahmen einer stiftungszweckgerichteten Verwaltung des übertragenen Stiftungsvermögens“ unterfalle nicht „dem Einlagenbegriff von § 1 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 1. Alt. KWG“⁵ zudem einen Kommentator des KWG als „a.A.“, also andere Ansicht.⁶

II. Die rechtliche Prüfung

Wenn eine rechtliche Frage umstritten ist und die Lage verworren scheint, dann gilt es, die Frage anhand des Gesetzes zu prüfen. Betrachten wir also zunächst die rechtliche Ausgestaltung der unselbständigen Stiftung und untersuchen anschließend, welche Handlungen bei der Errichtung und Verwaltung einer solchen Stiftung im Sinne des KWG erlaubnispflichtig sein könnten.

1. Typische Ausgestaltung der unselbständigen Stiftung

a) Unterschiede zur selbständigen Stiftung

Bei allen Meinungsverschiedenheiten im Detail, die gleich noch anzusprechen sein werden, besteht zumindest im Ausgangspunkt Einigkeit über die wesentlichen Grundmerkmale einer unselbständigen Stiftung. Der BGH umschreibt diese wie folgt: „Unter einer unselbständigen Stiftung versteht man die Übertragung von Vermögenswerten auf eine natürliche oder juristische Person mit der Maßgabe, diese als ein vom übrigen Vermögen des Empfängers getrenntes wirtschaftliches Sondervermögen zu verwalten und dauerhaft zur Verfolgung der vom Stifter gesetzten Zwecke zu verwenden.“⁷

Während die rechtsfähige Stiftung durch eine einseitige Willenserklärung des Stifters (Stiftungsgeschäft, § 81 BGB) errichtet wird, bedarf es zur Errichtung einer unselbständigen Stiftung immer der Mitwirkung durch den späteren Träger.⁸ Bei Errichtung der unselbständigen Stiftung zu Lebzeiten des Stifters schließt dieser einen Vertrag mit dem Stiftungsträger und überträgt aufgrund dieses Vertrages die Vermögensgegenstände, die später das Stiftungsvermögen bilden. Der Stiftungsträger muss sowohl die Annahme des Vertragsangebots des Stifters als auch die des Angebots auf Übereignung der Vermögensgegenstände erklären. Bei der Errichtung von Todes wegen muss der spätere Stiftungsträger das ihm im Wege der Erbinsetzung unter Auflage oder des mit einer Auflage beschwerten Vermächtnisses Zugeschachte dadurch „annehmen“, dass er die Erbschaft oder das Vermächtnis nicht ausschlägt. In allen Fällen wird der Träger der unselbständigen Stiftung Eigentümer des „Stiftungsvermögens“, das er von da an gesondert zu verwalten hat.

An die Stelle der Formenstrenge des Rechts der juristischen Personen, die wir bei der selbständigen Stiftung vorfinden, tritt bei der Errichtung der unselbständigen Stiftung also die vertragliche oder erbrechtliche Gestaltungsfreiheit. Der Begriff der unselbständigen Stiftung ist damit letztlich nur ein „Schlagwort“, unter das verschiedene rechtliche Gestaltungen gefasst werden, und kein eigenständiger rechtlicher Begriff mit Gesetzesautorität.⁹ Gemeinsames Ziel dieser rechtlichen Gestaltun-

gen ist es aber jedenfalls, eine rechtsfähige Stiftung nachzuahmen.¹⁰ Das kann naturgemäß immer nur bis zu einem gewissen Grad gelingen.

Eine eigenständige juristische Person entsteht in allen diesen Fällen nach herrschender Meinung nicht. Dem widerspricht Bruns.¹¹ K. Schmidt vertritt im Zeitalter des „www“ die These, die treuhänderische Stiftung könne, allerdings ohne dass sie die Rechtsfähigkeit erlange, als „virtuelle juristische Person“ aufgefasst werden.¹² Das und die eben zitierte These von Bruns zur angeblichen Rechtsfähigkeit der unselbständigen Stiftung sind Indizien dafür, dass die Grundlagen der unselbständigen Stiftung wohl noch nicht abschließend und (rechts)sicher geklärt sind.¹³ Auch die KWG-Diskussion zeigt in diese Richtung. Schließlich deutet der Umstand, dass die unselbständige Stiftung zwar nicht rechtsfähig, aber dennoch nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG als Zweckvermögen steuerpflichtig ist, die Hybridität der unselbständigen Stiftung an. Das veranlasst zunächst zu einem genaueren Blick auf die teilweise umstrittenen Gestaltungsmöglichkeiten bei der Errichtung einer unselbständigen Stiftung zu Lebzeiten.

b) Gestaltungsmöglichkeiten bei der Errichtung unter Lebenden

Bei der Errichtung einer unselbständigen Stiftung zu Lebzeiten finden in der Praxis insbesondere die Schenkung unter Auflage und der Treuhandvertrag Verwendung. Die wohl herr-

tung und die Erlaubnispflicht nach § 32 KWG, ZSt 2005, 272, 276; Fischer/Figatowski, Nichtrechtsfähige Stiftungen: Verwaltung nur mit bankenrechtlicher Erlaubnis?, StiftungsBrief 2009, 236, 239; weshalb Fischer trotzdem in dem genannten Artikel der FUCHS-Briefe mit der Ansicht, „[D]as Problem [ist] nur politisch zu lösen“ zitiert wird, verwundert angesichts des von ihm zuvor zusammen mit Figatowski gefundenen Ergebnisses.

3 Fischer/Figatowski (Fn. 2), S. 239.

4 Fischer/Figatowski (Fn. 2), S. 237.

5 Fischer/Figatowski (Fn. 2), S. 239.

6 Fischer/Figatowski (Fn. 2), S. 239 zitieren Fülber, in: Boos/Fischer/Schulte-Mattler (Hrsg.), KWG, 2. Aufl. 2004, § 1 Rn. 39. In der aktuellen 3. Auflage von 2008 zeichnet Schäfer für die Kommentierung verantwortlich. An der zitierten Stelle findet sich keine ausdrückliche Aussage zu „treuhänderischen“ (unselbständigen) Stiftungen, sondern vielmehr zu unbedingt rückzahlbaren und nicht unbedingt rückzahlbaren Treuhandgeldern (s. zu dieser Unterscheidung auch sogleich im Text). Der Kommentator sagt deutlich, dass die Annahme der letztgenannten Treuhandgelder kein Einlagengeschäft ist.

7 BGH, Urt. v. 12.3.2009 – III ZR 142/08, Rn. 14 m.w.N.; s. auch Muscheler, Die unselbständige Stiftung, in: Andrick/Hellmig/Janitzki/Muscheler/Schewe (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungs-wesen. 1. Jahrgang 2007, S. 59.

8 Vgl. Hüttemann/Rawert, Staudinger-BGB, 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 239; zu den wesentlichen Unterschieden im Vergleich zur selbständigen Stiftung s. auch Pruns, Rechtliche Grundlagen der Errichtung einer unselbständigen Stiftung, StiftungsBrief 2011, 83.

9 Zur rechtlichen Ungenauigkeit des üblichen Sprachgebrauchs bei unselbständigen Stiftungen Pruns (Fn. 8), S. 83 f.

10 Wenig hilfreich ist es deshalb, im Zusammenhang mit unselbständigen Stiftungen von einem „funktionalen Stiftungsbegriff“ zu sprechen, denn dieser hat nur eine beschreibende Funktion und keine rechtliche; zum „funktionalen Stiftungsbegriff“ s. Hüttemann/Rawert (Fn. 8), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 3.

11 A.A. jüngst Bruns, Fiduziarische Stiftung als Rechtsperson, JZ 2009, 840 ff.; für eine nähere kritische Auseinandersetzung mit seinen Argumenten siehe das Interview mit ihm von Schiffer unter <http://www.stiftungsrecht-plus.de/de/fachinterviews/dr-patrick-bruns/index.html> (zuletzt aufgerufen am 31.8.2011).

12 K. Schmidt, „Ersatzformen“ der Stiftung, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 175, 178.

13 Siehe schon Schiffer, Treuhänderische Stiftung: Alles klar, oder?, Stiftungsbrief 2011, 81.

schende Meinung geht davon aus, dass beide Vertragstypen zur Errichtung einer unselbständigen Stiftung geeignet sind.¹⁴ Demgegenüber spricht sich ein Teil des Schrifttums dafür aus, dass allein die Schenkung unter Auflage dem Begriff der Stiftung („funktionaler Stiftungsbegriff“) gerecht wird und mit ihm vereinbar ist.¹⁵ Der BGH weist in seinem eingangs dieses Abschnitts zitierten Urteil auf diesen Unterschied der Meinungen hin, stellt aber im Sinne der auch hier vertretenen Ansicht klar:¹⁶ „[E]ntscheidend ist, welche Rechtsform die Parteien gewählt haben, nicht welche sie hätten wählen sollen.“ Anders ausgedrückt: Die an dem Vertrag zur Errichtung einer unselbständigen Stiftung unter Lebenden beteiligten Vertragspartner sind aufgrund der Vertragsautonomie frei in der Wahl der Gestaltung.

c) Dauerhafte Übertragung – Kein Rückzahlungsanspruch

Für die hier zu entscheidende Frage nach der Genehmigungspflicht gemäß KWG ist folgender Aspekt von entscheidender Bedeutung: Allen angesprochenen Gestaltungen ist gemeinsam, dass die Vermögensübertragung zwecks Nachahmung einer selbständigen Stiftung nicht nur zur vorübergehenden, sondern zur dauerhaften Zweckerfüllung erfolgt. Der „Stifter“ überträgt dem Träger der unselbständigen Stiftung dauerhaft Vermögen mit der Maßgabe, es gewinnbringend zu verwalten und die Erträge aus der Verwaltung des Vermögens entsprechend der Maßgabe des Stifters für den „Stiftungszweck“ einzusetzen. Selbst wenn der Verbrauch des Vermögens der unselbständigen Stiftung zur Zweckerfüllung ausnahmsweise zugelassen sein sollte, ist eine Rückzahlung des einmal übertragenen Vermögens an den „Stifter“ oder dessen Erben gerade nicht vorgesehen.¹⁷

aa) Bei der Errichtung einer unselbständigen Stiftung von Todes wegen und bei der Errichtung zu Lebzeiten durch eine Schenkung wird das erreicht, weil eine „Rückgabe“ des übertragenen Vermögens und der Erträge von vornherein nur in den gesetzlich vorgesehenen Ausnahmefällen gefordert werden kann, bei der Schenkung also etwa gemäß § 527 Abs. 1 BGB wegen Nichtvollziehung der Auflage.

bb) Der Errichtung zu Lebzeiten durch einen Treuhandvertrag liegt schuldrechtlich in der Regel ein Auftrag zugrunde.¹⁸ Jenseits der unselbständigen Stiftung zeichnen sich Treuhandverträge oftmals dadurch aus, dass der rechtliche Eigentümer (Treuhand) für einen anderen, den wirtschaftlichen Eigentümer (Treugeber), handelt und zwar für dessen Rechnung. Eine eigenständige Regelung des Treuhandvertrages kennt das BGB allerdings nicht.¹⁹ Es existiert folglich auch kein allgemein anerkannter, abschließender Rechtsbegriff der Treuhand. Typisch für ein Treuhandverhältnis ist indes, dass der Treugeber dem Treuhänder Vermögensgegenstände oder zumindest die Verfügungsmacht über einzelne Vermögensgegenstände überträgt, beide aber schuldrechtlich vereinbaren, dass der Treuhänder die so gewonnene Verfügungsmacht nur eingeschränkt nach der Maßgabe des schuldrechtlichen Treuhandverhältnisses ausüben darf.²⁰

Hier kommt die entscheidende Besonderheit der unselbständigen Stiftung zum Tragen. Bei der unselbständigen Stiftung, und zwar auch im Fall eines „Treuhandvertrages“, finden wir zwei wesentliche Abweichungen zu den angesprochenen sonstigen Treuhandverhältnissen:

- Erstens wird das Vermögen nicht etwa nur vorübergehend übertragen, wie es bei sonstigen Treuhandverhältnissen oft der Fall ist (Beispiel: Eltern verwalten ihnen für ihre minderjährigen Kinder treuhänderisch übertragene Gelder, die für die spätere Ausbildung der Kinder bestimmt sind).
- Zweitens wird das Stiftungsvermögen vom Treuhänder ge-

rade nicht für Rechnung des Stifters verwaltet, sondern zur Erfüllung des Stiftungszwecks, d.h. die Erträge kommen nicht dem Stifter zugute. Darin liegt, wenn man so will, die oben angesprochene Hybridität der unselbständigen Stiftung.

Wie wird das in der Praxis gestalterisch erreicht?

Grundsätzlich kann der Auftraggeber (Stifter) den Auftrag jederzeit widerrufen und der Beauftragte (Stiftungsträger) kann jederzeit kündigen (§ 671 BGB). Die Folge ist in beiden Fällen, dass der Treuhänder die übertragenen Vermögensgegenstände herausgeben muss (§ 667 BGB). Das passt nicht zu der beiderseits gewollten Annäherung an die rechtsfähige Stiftung („dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks“ (§ 80 Abs. 2 BGB)). Deshalb verzichten die Vertragspartner bei der Treuhandgestaltung für eine unselbständige Stiftung wegen der gewollten Dauerhaftigkeit im Voraus ausdrücklich oder auch nur stillschweigend²¹ auf ihr Widerrufs- oder Kündigungsrecht. Es bleibt dann nur das Recht zur Kündigung aus wichtigem Grund durch den Stifter oder dessen Erben, auf das nicht vorab verzichtet werden kann (§ 671 Abs. 3 BGB). Als wichtiger Grund kommt insbesondere die Nichtverfolgung des vorgegebenen Stiftungszwecks durch den Träger der unselbständigen Stiftung in Betracht.

d) Zwischenfazit

In den hier angesprochenen und von der BaFin in ihrem Schreiben in Bezug genommenen typischen Fällen der unselbständigen Stiftung haben wir es mit einer schuldrechtlichen oder erbrechtlichen Gestaltung zu tun, die darauf abzielt, Vermögensgegenstände auf den Träger der unselbständigen Stiftung mit der Maßgabe zur Verwendung der Erträge aus dem Vermögen zur „dauernden und nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks“ zu übertragen. Im Hinblick auf die eingangs angesprochene Argumentation der BaFin erscheint uns dieser Befund an dieser Stelle ausreichend, denn bei allen diesen Konstellationen ist mit der BaFin gemäß ihrem o.g. Schreiben zu bejahen, dass eine „endgültige Aussonderung des Stiftungsvermögens aus dem Vermögen des Stifters im Rahmen der „Zweckbindung des Vermögens auf Dauer““ gegeben ist. Zu hinterfragen ist die Argumentation der BaFin allerdings noch anhand des KWG.

2. Die Systematik des KWG

Nach § 32 Abs. 1 S. 1 KWG sind „gewerbsmäßig oder in einem Umfang, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert“ betriebene Bankgeschäfte und das Erbringen von Finanzdienstleistungen erlaubnispflichtig. Die Erlaubnis ist bei der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht einzuholen. Was Bankgeschäfte sind, wird in

14 So etwa Hof, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 36 Rn. 30 ff.; A. Werner, Die unselbständige Stiftung, in: Werner/Saenger (Hrsg.), Die Stiftung, 2008, Rn. 953 ff. jew. m.w.N.

15 Hüttemann/Rawert (Fn. 8), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 242 ff.; Reuter, MüKo-BGB, 5. Aufl. 2006, Vorbem. zu § 80 Rn. 87 ff. jew. m.w.N.; siehe dazu auch schon Fn. 10.

16 BGH (Fn. 7), Rn. 15.

17 Das ist auch Voraussetzung für die i.d.R. angestrebte Steuerbefreiung der unselbständigen Stiftung, siehe § 61 AO.

18 Hierzu und zu der ggf. auch in Frage kommenden entgeltlichen Geschäftsbesorgung vgl. Pruns (Fn. 8), S. 85 f. m.w.N.

19 Ellenberger, Palandt-BGB, 70. Aufl. 2011, Überblick v. § 104 Rn. 25.

20 Bassenge, Palandt-BGB (Fn. 19), § 903 Rn. 33.

21 Alte Verträge enthalten nicht selten gerade keine ausdrückliche Regelung zu Kündigung und Widerruf. Zum stillschweigenden Verzicht siehe etwa Seiler, MüKo-BGB (Fn. 15), § 671 Rn. 6 m.w.N.

§ 1 Abs. 1 S. 2 KWG definiert. Die Definition der Finanzdienstleistungen enthält § 1 Abs. 1a S. 2 KWG. Wer Bankgeschäfte oder Finanzdienstleistungen ohne die nach § 32 KWG erforderliche Erlaubnis vornimmt, macht sich gemäß § 54 Abs. 1 Nr. 2 KWG strafbar. Das gilt nach § 54 Abs. 2 KWG auch bei fahrlässigem Handeln.

3. Die potentiell erlaubnispflichtigen Handlungen

Als erlaubnispflichtige Handlungen des Stiftungsträgers kommen in Betracht:²²

- die Annahme des Stiftungsvermögens und
- die Anlage und Verwaltung des Stiftungsvermögens.

a) Die Annahme des Stiftungsvermögens

Besteht das Stiftungsvermögen, wie in der Praxis häufig, jedenfalls zu Teilen aus einem Geldvermögen, nimmt der Stiftungsträger also Geld an, so ließe sich daran denken, darin ein Einlagengeschäft nach § 1 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KWG zu sehen. Das Einlagengeschäft hat der Gesetzgeber in § 1 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KWG als „die Annahme fremder Gelder als Einlagen oder anderer unbedingt rückzahlbarer Gelder des Publikums, sofern der Rückzahlungsanspruch nicht in Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen verbrieft wird“ definiert. Die Einlage ist, wie schon die Verwendung des Wortes „anderer“ zeigt, ein Spezialfall der Annahme rückzahlbarer Gelder.²³

Grundvoraussetzung eines jeden Einlagengeschäfts ist mithin, dass ein Anspruch des Einlegenden auf Rückzahlung der eingelegten Gelder besteht. Die BaFin formuliert dazu wie folgt:²⁴ „Dieser Rückzahlungsanspruch muss, wie typischerweise bei einem Darlehen, bereits bei Annahme der Gelder vereinbart werden („die Annahme rückzahlbarer Gelder“). An diesem Merkmal fehlt es, wenn der Rückzahlungsanspruch erst später, z.B. durch Rückabwicklung des Vertrages, entsteht.“ Ein nur potentieller Rückzahlungsanspruch genügt mithin nicht.

Wie wir oben gesehen haben, fehlt es bei allen typischen Gestaltungen der unselbständigen Stiftung an einem solchen von vornherein vereinbarten Rückzahlungsanspruch. Ist es doch gerade das Ziel der vertraglichen oder letztwilligen Gestaltung, eine selbständige Stiftung nachzuahmen und das bedeutet insbesondere, dass das Stiftungsvermögen zur Zweckerfüllung bei dem Stiftungsträger verbleiben und nicht an den „Stifter“ oder seine Erben zurückfließen soll („Grundsatz der Vermögenserhaltung in der Stiftung“). Da für die Annahme eines Einlagengeschäfts nach § 1 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KWG ein potentieller Rückzahlungsanspruch nicht genügt, ändern auch die oben angesprochenen Rückzahlungsansprüche, etwa nach Auftrags- oder Schenkungsrecht, an diesem Befund nichts.

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass bei der typischen Gestaltung (siehe oben III. 1.) der unselbständigen Stiftung außerdem auch das Tatbestandsmerkmal der „Unbedingtheit“ nicht erfüllt ist. Ein Rückzahlungsanspruch ist nämlich nur dann „unbedingt“, wenn die Teilnahme (hier: des Stiftungsvermögens) am Verlust ausgeschlossen ist, d.h. der Einlegende einen Anspruch auf Rückzahlung in voller Höhe hat.²⁵ Ein solcher Anspruch ist aber gerade bei der unselbständigen Stiftung typischerweise eben nicht garantiert oder sonst irgendwie zugesagt. Selbst wenn der Träger der unselbständigen Stiftung bei der Verwaltung des Stiftungsvermögens Verluste generiert, so liegt das oftmals, wie die Praxis zeigt, „in der Natur der Sache“, weshalb kein Anspruch auf „volle Rückzahlung“ der gestifteten Summe besteht.

Als Ergebnis ist folglich festzuhalten, dass die Annahme von Geld durch den Träger der unselbständigen Stiftung in den typischen Fällen der unselbständigen Stiftung mangels Anspruchs auf unbedingte Rückzahlung kein Einlagengeschäft darstellt.

b) Die Anlage und Verwaltung des Stiftungsvermögens

Der Träger einer unselbständigen Stiftung ist zur gewinnbringenden Anlage des Stiftungsvermögens verpflichtet, um Erträge zur Erfüllung des Stiftungszwecks zu generieren. Anlageformen sind dabei i.d.R. die typischen Finanzinstrumente. Die Anlage des Stiftungsvermögens könnte als Bankgeschäft oder als Finanzdienstleistung einzustufen sein. In Betracht kommen insbesondere eine Qualifizierung als „Finanzkommissionsgeschäft“ (§ 1 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 KWG) oder als „Finanzportfolioverwaltung“ (§ 1 Abs. 1a S. 2 Nr. 3 KWG).²⁶

aa) Der Gesetzgeber hat Finanzkommissionsgeschäfte als „die Anschaffung und die Veräußerung von Finanzinstrumenten im eigenen Namen für fremde Rechnung“ definiert. Die Anschaffung oder Veräußerung der Finanzinstrumente erfolgt für fremde Rechnung, wenn die wirtschaftlichen Vor- und Nachteile aus diesem Geschäft den Auftraggeber treffen.²⁷

Der Stifter gibt bei der unselbständigen Stiftung, wie wir gesehen haben, sein Vermögen auf Dauer weg. Wirtschaftlich ist es damit für ihn auf Dauer verloren; er hat keinen unmittelbaren Rückzahlungsanspruch mehr. Die wirtschaftlichen Vor- und Nachteile der Anschaffung von Finanzinstrumenten im Rahmen der Verwaltung des Stiftungsvermögens treffen damit nicht den Stifter. Sie treffen aber auch nicht die Stiftung, denn diese ist ja gerade keine juristische Person. Die wirtschaftlichen Vor- und Nachteile treffen allein den Träger der unselbständigen Stiftung, auch wenn dieser das Stiftungsvermögen als Sondervermögen verwaltet. Damit liegt in der Verwaltung des Stiftungsvermögens auch kein Bankgeschäft in Form des Finanzkommissionsgeschäfts.

bb) Die Finanzportfolioverwaltung definiert der Gesetzgeber als „die Verwaltung einzelner in Finanzinstrumenten angelegter Vermögen für andere mit Entscheidungsspielraum“.²⁸ Dazu hat das BVerwG²⁹ für andere „Treuhandmodelle“ folgende Abgrenzung gefunden, der sich die BaFin³⁰ angeschlossen hat: „Das Tatbestandsmerkmal ‚für andere‘ grenzt die Finanzportfolioverwaltung von der Eigenvermögensverwaltung ab, die keine Finanzdienstleistung nach dem Kreditwesengesetz ist.“

Danach fällt unter das KWG eine Vermögensverwaltung als Dienstleistung³¹ für fremde Dritte, die diesen wirtschaftlich zugutekommt. Diese Abgrenzung erfasst nicht die hier bereits mehrfach angesprochenen Besonderheiten der unselbständi-

22 Vgl. zum Folgenden die Stellungnahme der BaFin (Fn. 1).

23 S. auch BaFin, Merkblatt – Hinweise zum Tatbestand des Einlagengeschäfts, Stand August 2011, 1. b), zu finden unter: http://www.bafin.de/cfn_171/nn_722564/SharedDocs/Veroeffentlichungen/DE/Service/Merkblaetter/mb_110607_tatbestand_einlagengeschaeft.html (zuletzt abgerufen am 31.8.2011).

24 S. BaFin (Fn. 23), 1. b) aa).

25 S. nur Schäfer (Fn. 6), § 1 Rn. 42.

26 S. BaFin (Fn. 1).

27 Für eine nähere Erläuterung s. Schäfer, Die Auslegung von § 1 Abs. 1, 1a KWG durch die BaFin im Lichte der Rechtsprechung, in: FS Horn, 2006, S. 845 ff.; BaFin, Merkblatt – Hinweise zum Tatbestand des Finanzkommissionsgeschäfts, Stand März 2010, zu finden unter: http://www.bafin.de/cfn_171/nn_722564/SharedDocs/Veroeffentlichungen/DE/Service/Merkblaetter/mb_100318_tatbestand_finanzkommgeschaeft.html (zuletzt abgerufen am 31.8.2011).

28 Für eine nähere Erläuterung s. Schäfer (Fn. 27), S. 853 ff.; BaFin, Merkblatt – Hinweise zum Tatbestand des der Finanzportfolioverwaltung, Stand Januar 2011; zu finden unter: http://www.bafin.de/cfn_161/nn_724262/SharedDocs/Veroeffentlichungen/DE/Service/Merkblaetter/mb_091208_tatbestand_finanzportfolioverwaltung.html (zuletzt abgerufen am 31.8.2011).

29 BVerwG, Urt. v. 22.9.2004 – 6 C 29.03, Rn. 28.

30 S. Fn. 28.

31 BVerwG (Fn. 29), Rn. 29.

gen Stiftung.³² Die Ergebnisse der treuhänderischen Verwaltung kommen eben nicht dem Stifter oder dessen Erben zugute, sondern dienen dauerhaft der Erfüllung des Stiftungszwecks, wobei eine spätere Rückzahlung, wie oben dargelegt, grundsätzlich ausgeschlossen ist. Der Treuhänder/Träger schuldet allein die Erfüllung des Stiftungszwecks. Er handelt auch nicht für fremde Rechnung, sondern gemäß den Auflagen des Stifters³³ für das Stiftungsvermögen, das aber in seinem Eigentum steht und dort auch verbleiben soll, und für die Erfüllung des Stiftungszwecks. Auch wenn er sich bei der Annahme der Stiftung den Vorgaben des Stifters unterworfen hat, so ist und bleibt er der Eigentümer des Stiftungsvermögens. Die wirtschaftlichen Vor- und Nachteile der Verwaltung des Stiftungsvermögens treffen damit ihn als dessen Eigentümer und nicht den Stifter oder dessen Erben. Oder wie es die BaFin ausdrückt: „Jeder dieser Tatbestände setzt indes einen ‚Dritten‘ voraus.“³⁴ Die unselbständige (treuhänderische) Stiftung ist kein solcher Dritter.

III. Fazit

Eine juristische Prüfung der typischen Sachverhalte der unselbständigen Stiftung anhand des KWG zeigt, dass eine Genehmigungspflicht nicht in Betracht kommt. Das ist auch das Ergebnis der BaFin. Mit dem BaFin-Schreiben sollten die we-

sentlichen Fragen zur angeblichen Erlaubnispflicht nach dem KWG im Zusammenhang mit der Verwaltung unselbständiger Stiftungen erledigt sein.

Es bleiben je nach Gestaltung im konkreten Einzelfall noch Rand- und Folgefragen wie die Frage danach, wann atypische Gestaltungen im Sinne des BaFin-Schreibens vorliegen. Beispiel: Wäre etwa eine unselbständige Familienstiftung, die (Es lebe die „Gestaltungsphantasie“!?) ggf. sogar als Verbrauchsstiftung ausgestaltet ist, genehmigungspflichtig?

32 Das verwundert auch nicht, weil ein Stiftungsfall noch gar nicht zur Entscheidung anstand.

33 Die Auflagen ergeben sich aus den Vereinbarungen mit dem Treuhänder (Schenkungs-, Treuhandvertrag, Vertrag sui generis) oder qua letztwilliger Verfügung.

34 S. BaFin (Fn. 1).

Dr. Burchard Bösche*

Wirtschaftliche Vereine als kleine Genossenschaften

Der wirtschaftliche Verein ist in § 22 BGB geregelt: „Ein Verein, dessen Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, erlangt in Ermangelung besonderer bundesgesetzlicher Vorschriften Rechtsfähigkeit durch staatliche Verleihung. Die Verleihung steht dem Land zu, in dessen Gebiet der Verein seinen Sitz hat.“

Von dem in § 21 BGB genannten Idealverein („eingetragener Verein“ – e.V.) unterscheidet er sich vor allem dadurch, dass der Idealverein nicht auf einen wirtschaftlichen Zweck gerichtet sein darf („... dessen Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist...“) und dafür keiner Genehmigung bedarf, seine Rechtsfähigkeit vielmehr durch Eintragung in das Vereinsregister erwirbt. Der wirtschaftliche Verein wird demgegenüber nicht in das Vereinsregister eingetragen. Der wirtschaftliche Verein ist aus zwei Gründen in die aktuelle gesellschaftsrechtliche Diskussion geraten: In wachsendem Umfang werden einerseits kleine Gemeinschaftsunternehmen gegründet, etwa Dorfläden oder Haushaltsservices, für die die handelsrechtlichen Unternehmensformen zu teuer und zu umständlich sind. Andererseits gerät die Rechtsform, in die vielfach ausgewichen wird, nämlich der eingetragene Verein, zunehmend unter den Druck der Vereinsregister, da es sich bei den Gemeinschaftsunternehmen zwar vielfach um „non-for-profit“-Unternehmen handelt, aber gleichwohl um Unternehmen mit einem wirtschaftlichen Zweck, für die die Rechtsform e.V. legal nicht zur Verfügung steht.

1. Genehmigung durch die Länder

Für die Genehmigung wirtschaftlicher Vereine sind die Länder zuständig, die die Genehmigungskompetenz sehr unterschiedlich verteilt haben. Grundsätzlich liegt die Kompetenz für das Vereinswesen bei den Innenministerien, die diese Zuständigkeit vielfach an nachgeordnete Behörden delegiert haben, in NRW beispielsweise an die Regierungspräsidenten, in Niedersachsen an die Landkreise, in Rheinland-Pfalz an die lan-

desweit zuständige „Aufsichts- und Dienstleistungsdirektion“ (ADD) in Trier, während in Bremen nach wie vor der Innensenator zuständig ist.

In der Zuständigkeitsverteilung liegt für den, der einen wirtschaftlichen Verein gründen möchte, schon das erste Problem. Es bedarf oft intensiver Suche und vieler Telefonate, um die zuständige Stelle zu finden, weil oft seit Jahrzehnten keine wirtschaftlichen Vereine mehr genehmigt worden sind und mangels Befassung kaum jemand weiß, wo die Zuständigkeit liegt.¹ Hat man schließlich die zuständige Stelle gefunden, kommt auf die Frage nach der Genehmigung in der Regel die spontane Antwort, man sei zwar für die Genehmigung zuständig, werde diese aber auf keinen Fall erteilen. Zur Begründung wird dann angeführt, dass wirtschaftliche Vereine schon seit Jahrzehnten nicht mehr genehmigt worden seien. Auf den Einwand, dass dieses Argument für die Genehmigungsverweigerung durch eine rechtsstaatlich handelnde Verwaltung wohl kaum ausreichen würde, da § 22 BGB geltendes Recht sei, wird dann schablonenhaft geantwortet, die Verhältnisse hätten sich seit dem Inkrafttreten des BGB vor über 100 Jahren grundlegend geändert, heute gebe es andere Möglichkeiten gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung, weshalb für den wirtschaftlichen Verein kein Bedarf mehr bestehe. Eine Genehmigung käme schon aus Gründen des mangelhaften Gläubigerschutzes beim wirtschaftlichen Verein nicht in Frage. Der Einwand, dass die grundlegenden Rechtsformen des Gesellschaftsrechtes, die OHG, die KG, die AG, die GmbH und die Genossenschaft, alle bei Erlass des BGB schon in Kraft waren, kann die Beamten nicht überzeugen.

* Der Autor ist Vorstandsmitglied im Zentralverband deutscher Konsumgenossenschaften e.V. (ZdK) und Rechtsanwalt in der Kanzlei Zimmermann, Scholz & Partner, Hamburg.

1 Vgl. die Zuständigkeitsübersicht bei Reuter, MüKo-BGB, 5. Auflage 2007, §§ 21, 22 Rn. 72 für alle Bundesländer.

2. Was kennzeichnet den wirtschaftlichen Verein?

Die Vorschriften des BGB zum Vereinsrecht finden fast vollständig auch auf den wirtschaftlichen Verein Anwendung. Das bedeutet zunächst einmal die weitgehende Dispositivität, d.h. Satzungs Offenheit des rechtlichen Rahmens, worin gerade die Attraktivität des Vereinsrechts liegt. Durch die freie Satzungs-gestaltung kann man den wirtschaftlichen Verein so ausbilden, dass er etwa wie eine Genossenschaft funktioniert. Gerichts- und Notarkosten entstehen nicht, da der wirtschaftliche Verein nicht in das Vereinsregister eingetragen wird. Die Kosten notarieller Beurkundungen – etwa bei Änderungen des Gesellschaftsvertrages einer GmbH – fallen nicht an.

Der Verein führt seine Mitgliederliste selbst, seine Mitglieder müssen nicht – jeweils mit Notarkosten – an das Register gemeldet werden, wie bei der KG, oder wie bei der GmbH listenmäßig mitgeteilt werden. Dies ist wichtig für Unternehmen mit großer Mitgliederzahl und großer Fluktuation in der Mitgliedschaft.

Der Verein ist nicht Formkaufmann, also wird er nicht von vornherein Zwangsmitglied und Zwangsbeitragszahler der Industrie- und Handelskammer, wie dies bei jeder Genossenschaft der Fall ist. Auch unterliegt er nicht, um die Rechtsfähigkeit zu erlangen, dem Anschlusszwang an einen genossenschaftlichen Prüfverband und damit der dortigen Beitragspflicht. Und schließlich kann der wirtschaftliche Verein wie auch der Idealverein (e.V.) seine Kassenprüfung und Revision in der Satzung selbst regeln und unterliegt nicht einer gesetzlich angeordneten Prüfung, die sich an dem Modell der Prüfung mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften orientiert, und bei der Tages-sätze zwischen 500 und 1.000 EUR berechnet werden, wie das bei Genossenschaften der Fall ist.

Das Recht des wirtschaftlichen Vereins ähnelt in vieler Hinsicht dem deutschen Genossenschaftsrecht zu Zeiten, als es noch viele Genossenschaften gab und dem Genossenschaftsrecht der Länder, in denen es auch heute noch viele Genossenschaften gibt, der Schweiz etwa, Schweden oder Finnland. In Finnland kostet die Gründung einer Genossenschaft rund 100 EUR, während in Deutschland allein für die obligatorische Gründungsprüfung durch den Prüfungsverband zwischen 1.000 und 3.000 EUR berechnet werden, von den Notar- und Gerichtskosten einmal abgesehen.

3. Vorgesprochen: Gläubigerschutz

Als Argument gegen den wirtschaftlichen Verein wird von den Vertretern der Genehmigungsbehörden der fehlende Gläubigerschutz angeführt. Dieses Argument entbehrt jeder empirischen Grundlage und ist darum einer rechtsstaatlich handelnden Verwaltung unwürdig. Es gibt in Deutschland durchaus eine größere Zahl an wirtschaftlichen Vereinen, deren Insolvenzrate so niedrig ist, dass sie statistisch nicht erfasst wird. Als besonders insolvenz-sicher wird in der gesellschaftsrechtlichen Diskussion häufig die Genossenschaft angeführt. Tatsächlich ist der eingetragene Verein, der in seinem rechtlichen Rahmen dem wirtschaftlichen Verein entspricht, die mit Abstand insolvenz-sicherste Rechtsform. Die Insolvenzhäufigkeit der Genossenschaft lag 2009 bei 0,22%, die des e.V. nur bei 0,05%.² Dabei ist zu beobachten, dass nahezu alle eingetragenen Vereine, sei es im Rahmen des Nebenzweckprivilegs, sei es unter Missbrauch der Rechtsform, in irgendeiner Weise wirtschaftlich tätig und damit durchaus dem Insolvenzrisiko ausgesetzt sind. Eine empirische Untersuchung in unseren europäischen Nachbarländern würde im Übrigen ergeben, dass die Insolvenznei-

gung von Genossenschaften, die nicht teuren Prüfungsregeln wie in Deutschland unterliegen, keineswegs signifikant höher ist als bei uns.

Das Argument, dass sich seit dem Erlass des BGB gesellschaftsrechtlich viel verändert habe, weshalb der wirtschaftliche Verein heute überflüssig sei, geht daneben. Alle deutschen Gesellschaftsformen, die heute in Konkurrenz zum wirtschaftlichen Verein stehen, gab es beim Erlass des BGB schon: die Aktiengesellschaft, die GmbH, die oHG und die KG. Auch waren sie in ihrer Eigenart bekannt.³ Neu sind seitdem nur die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV), die europäische Aktiengesellschaft und die europäische Genossenschaft hinzugekommen, die aber deshalb in dieser Frage keine Rolle spielen, da sie grenzüberschreitende Aktivitäten verlangen. Mit dem Wegfall der bergrechtlichen Gewerkschaft nach preußischem Bergrecht ist die Auswahl eher kleiner geworden. Wichtiger aber ist, dass sich die rechtlichen Regeln insbesondere der wesentlichen Rechtsformen mit eigener Rechtspersönlichkeit, also der Kapitalgesellschaften und der Genossenschaft, in den letzten 100 Jahren enorm verkompliziert haben, was insbesondere am Prüfungsrecht deutlich wird. Diese Gesellschaftsformen sind immer mehr auf die Probleme großer Unternehmen und von Konzernzusammenschlüssen hin optimiert worden, insbesondere im Prüfungsrecht⁴ und im Haftungsrecht⁵, so dass sie für ganz kleine Unternehmen immer unhandhabbarer und zu einem oft untragbaren Kostenfaktor geworden sind. Wenn es wahr wäre, dass es das Ziel unserer Wirtschaftspolitik ist, kleine Unternehmen zu fördern, dann würde man ihnen auch die geeignete Rechtsform anbieten, aber leider ist das Gegenteil der Fall, die durchaus bestehende geeignete Rechtsform des wirtschaftlichen Vereins wird ihnen versperrt.

4. Rechtsformprivileg für Land- und Forstwirtschaft

Allerdings gibt es eine Ausnahme: die Landwirtschaft, die augenscheinlich über eine hinreichend große Lobbykraft verfügt, um für sich Sonderregeln durchzusetzen, nämlich die Erzeugergemeinschaften und Forstbetriebsgemeinschaften, die gemeinsam land- oder forstwirtschaftliche Produkte vermarkten. Obwohl es sich hier um Zusammenschlüsse handelt, die in der Regel problemlos in der Lage wären, die Rechtsformkosten der Genossenschaft zu tragen, wird ihnen das Privileg eingeräumt, die Rechtsform des wirtschaftlichen Vereins zu nutzen. Offen-

2 Statistisches Bundesamt, Statistisches Jahrbuch 2010, S. 502, eigene Berechnung. Ausgewiesen sind 18 Genossenschaftsinsolvenzen. In den Genossenschaftsregistern sind 8.148 Genossenschaften verzeichnet (eigene Zählung 1.1.2010). 314 Insolvenzen sind bei „sonstige Rechtsformen“ angegeben. Der Satz 0,05% bei den Vereinsinsolvenzen ergibt sich, wenn alle 314 Insolvenzen den eingetragenen Vereinen zugerechnet werden. Für 2005 wurde eine Zahl von 594.000 Vereinen erhoben (www.npo-info.de).

3 Die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) ist eine abgespeckte GmbH, die sich aufgrund der unverändert aufwendigen Regelung des Mitgliederwechsels als Rechtskleid für genossenschaftliche Unternehmen mit ihren typischerweise großen Mitgliederzahlen und fluktuierenden Mitgliederbeständen nicht eignet.

4 Das Prüfungsrecht selbst kleiner Genossenschaften orientiert sich an den Prüfungsregeln für mittelgroße Kapitalgesellschaften. Maßgeblich sind die vom IDW formulierten Bestimmungen, die die genossenschaftlichen Grundsätze der Selbstverwaltung und Selbstverantwortung völlig verdrängen (§ 53 Abs. 2 Satz 2 GenG).

5 Anders als bei Vereinen (§ 31a BGB) haften Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder selbst kleinster Genossenschaften, auch wenn sie ehrenamtlich tätig sind, nicht nur für jedes Verschulden, sondern unterliegen darüber hinaus der von den Kapitalgesellschaften übernommenen Umkehr der Beweislast (§§ 34 Abs. 2, 41 GenG).

sichtlich wird hier überhaupt nicht die Frage gestellt, ob die anderen verfügbaren Rechtsformen unzumutbar sind. An diesem Beispiel wird deutlich, dass *Karsten Schmidt* Recht hatte, als er schon vor 30 Jahren für die Zulassung wirtschaftlicher Vereine nachvollziehbare Kriterien annahmte, weil andernfalls Willkür einkehren werde.⁶ Hier ist Willkür eingekehrt.

5. „Andere Rechtsform nicht zumutbar“

Stereotyp wird, wenn man sich in der Literatur umsieht, unter Bezug auf eine Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts aus dem Jahre 1979 argumentiert, dass ein wirtschaftlicher Verein nur zugelassen werden könne, wenn die Nutzung der übrigen gesellschaftsrechtlichen Formen nicht zumutbar sei.⁷ Es mangelt allerdings an der Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs der Unzumutbarkeit.

Zutreffend wird festgestellt, dass Unzumutbarkeit nicht bedeute, dass die Nutzung einer anderen Rechtsform objektiv unmöglich sei. Rechtsformen wie die AG und die GmbH sind im Interesse einer weiten Verwendbarkeit dieser Organisationsformen nicht auf Vereinigungen mit einer bestimmten Zwecksetzung hin konzipiert. Dadurch werden Vereinigungen unterschiedlicher Zweckrichtung zwar diese Organisationsformen eröffnet, das gewährleistet aber nicht jeder zulässigen Zweckrichtung eine dieser zumutbare Organisation.⁸ Denn selbstverständlich kann jede wirtschaftliche Betätigung in der Form der GmbH abgewickelt werden.⁹

Anknüpfungspunkte wird man zunächst in den vom Gesetzgeber erlassenen Bestimmungen finden können. So ist die Rechtsform des wirtschaftlichen Vereins im Bundeswaldgesetz (BWaldG) ausdrücklich genannt¹⁰ („rechtsfähiger Verein mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb“), dieser aber neben der Genossenschaft, dem e.V. und der Kapitalgesellschaft, so dass aus dem BWaldG keineswegs abzuleiten ist, dass hier die Bedingungen für die Verleihung der Rechtsfähigkeit andere wären, als bei wirtschaftlichen Vereinen außerhalb der Forstwirtschaft. Noch deutlicher wird dies beim „Gesetz zur Anpassung der landwirtschaftlichen Erzeugung an die Erfordernisse des Marktes“ (Marktstrukturgesetz), in dem in § 3 Abs. 1 Nr. 3 nur verlangt wird, dass die Erzeugergemeinschaft als Voraussetzung ihrer Förderfähigkeit die Struktur einer juristischen Person haben muss, wo aber der wirtschaftliche Verein überhaupt nicht erwähnt wird. Gleichwohl wird in der Praxis der Verleihung der Rechtsfähigkeit offenbar davon ausgegangen, dass den Erzeugergemeinschaften die Rechtsform des wirtschaftlichen Vereins ohne besondere weitere Anforderungen zur Verfügung steht.¹¹ Anders kann etwa der Runderlass des NRW-Ministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten vom 15.9.1970 über die „Anerkennung von Erzeugergemeinschaften ...“ nicht verstanden werden, wenn es heißt: „Die EG (Erzeugergemeinschaft) muss eine juristische Person des privaten Rechts sein. Als solche kommen in Betracht: - Idealverein (§ 21 BGB), - Wirtschaftlicher Verein (§ 22 BGB), - eingetragene Genossenschaft ...“. Praktischerweise ist die Verleihung der Rechtsfähigkeit für die wirtschaftlichen Vereine, die als Erzeugergemeinschaften dienen sollen, den ansonsten zuständigen Regierungspräsidenten entzogen und dem Landesamt für Ernährungswirtschaft und Jagd übertragen worden.¹²

6. Erzeugergemeinschaften und Forstbetriebsgemeinschaften

In der Diskussion wird gern der Eindruck verbreitet, dass der wirtschaftliche Verein praktisch keine Rolle mehr spiele und eigentlich abgeschafft gehöre, wie dies im Referentenentwurf zum Vereinsrecht vom August 2004 auch vorgesehen war.¹³ Dieser Eindruck ist falsch. Zwar ist es schwierig, Zahlen über

die Verbreitung der Erzeugergemeinschaften und der Forstbetriebsgemeinschaften zu finden, aber es gibt sie. Für 2003 wurden 1.723 Forstbetriebsgemeinschaften mit 311.000 Mitgliedern genannt, wobei festgestellt wurde, dass die meisten Gemeinschaften die Rechtsform des wirtschaftlichen Vereins gewählt hatten.¹⁴ Für Erzeugergemeinschaften¹⁵ wurde vom für Landwirtschaft zuständigen Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz (BMELV) die Zahl von 1.042¹⁶ genannt, wobei statistisch nur die erfasst werden, die staatliche Finanzhilfen beziehen, so dass die tatsächliche Zahl größer ist. In der Summe bedeutet das, dass die Zahl der Erzeugergemeinschaften und Forstbetriebsgemeinschaften mit rund 3.000 etwa 40% der Zahl der eingetragenen Genossenschaften ausmacht. Zwar wird die Zulassung der Rechtsform des wirtschaftlichen Vereins bei den Forstbetriebsgemeinschaften damit begründet, dass man vor allem die Besitzer kleiner Waldflächen unterstützen wolle, tatsächlich ist es aber kein Hinderungsgrund, wenn auch die Besitzer großer Waldflächen dem Verein angehören. Man darf unterstellen, dass dies in gleicher Weise für die Erzeugergemeinschaften gilt. Dabei lässt sich beobachten, dass die Zahl der Forstbetriebsgemeinschaften rasant zunimmt. Wurden 1995 noch 1.223 gezählt, waren es acht Jahre später, also 2003, bereits 1.723, also eine Steigerung um über 40%. In der gleichen Zeit hat die Rechtsform, die in erster Linie in Konkurrenz zum wirtschaftlichen Verein steht, die eingetragene Genossenschaft, von 10.729 auf 8.126 abgenommen, also um fast ein Viertel.

7. Ausweichen auf den Idealverein

Die willkürliche Blockade der Rechtsform des wirtschaftlichen Vereins außerhalb der Landwirtschaft hat dazu geführt, dass viele Unternehmen, die sich eine kostenträchtige und bürokratische Rechtsform des Genossenschafts- oder Handelsrechts nicht leisten können oder wollen, in den Idealverein nach § 21 BGB ausgewichen sind. Hier haben wir es mit einem Massenphänomen zu tun, gibt es doch rund 550.000 eingetragene Vereine in Deutschland, von denen fast alle in der einen oder anderen Weise wirtschaftlich tätig sind. Diese Rechtsformwahl wird auch bei den auf einen wirtschaftlichen Zweck gerichteten Vereinen inzwischen durchweg als legitim angesehen, so dass es kaum Gegenmaßnahmen der zuständigen Stellen gibt. Da es für die Anwendung des § 22 BGB nicht

6 K. Schmidt, Der Subsidiaritätsgrundsatz im vereinsrechtlichen Konzessionssystem, NJW 1979, 2239, 2240.

7 BVerwG, Urt. v. 24.4.1979 – 1 C 8/74 = NJW 1979, 2261.

8 Vgl. BVerwG NJW 1979 (Fn. 7), S. 2263.

9 Der preußische Staat sah sich genötigt, die Verwendung der Rechtsform GmbH für Kirchen zu untersagen.

10 § 18 Abs. 1 Nr. 4 BWaldG.

11 Der Vertreter einer Genehmigungsbehörde in NRW verstieg sich gegenüber dem telefonisch anfragenden Verfasser zu der Aussage, die Erzeugergemeinschaften seien gar keine Vereine nach § 22 BGB, sondern eine Rechtsform eigener Art.

12 Ministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten NRW, Rund-
erl. v. 15.9.1970 – II C 1 – 2458-2740. Der Nachweis für die Zuständigkeit findet sich in § 2.

13 Bundesministerium der Justiz, Referat I B 1, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Vereinsrechts, Stand 25. August 2004, Artikel 1 Ziff. 1b.

14 http://www.waldwissen.net/waldwirtschaft/fuehrung/unternehmen/fva_forstzusammenschlusse/index_DE.

15 In der genannten Zahl enthalten sind auch 103 Erzeugerzusammenschlüsse für regionale und ökologisch erzeugte Produkte.

16 Nach einer Schätzung aus dem Bundeslandwirtschaftsministerium sind die Erzeugergemeinschaften zu 90% als wirtschaftlicher Verein organisiert.

auf Gemeinnützigkeit oder Gewinnabsicht ankommt, sondern auf den Austausch von Leistung (Waren, Dienstleistungen) und Gegenleistung (i.d.R. Geld), müsste Hunderten von Weltläden, die als e.V. organisiert sind, die Rechtsfähigkeit entzogen werden, da sie sich überwiegend nicht durch Mitgliedsbeiträge, sondern durch den Verkauf von Waren finanzieren. Dabei kann die Tatsache, dass die Dienstleistung mit bestimmter ideologischer Motivation erbracht wird, einen wirtschaftlich tätigen Verein nicht zum Idealverein machen. Wenn ein Verein koscheres Brot backt oder Halal-Wurst herstellt, bleibt er gleichwohl ein wirtschaftlicher Verein. Und das gilt sicher auch für die als Idealverein firmierende Fraunhofer-Gesellschaft,¹⁷ die laut ihrer Internetseite 60% ihrer Einnahmen aus Forschung aus Auftragsforschung erzielt.¹⁸ Leistung und Gegenleistung.

Die Gesetzgebung beteiligt sich an der Verwischung der Unterschiede zwischen wirtschaftlichem und Idealverein. So bestimmt § 63b Abs. 1 GenG über den genossenschaftlichen Prüfungsverband, er „soll die Rechtsform eines eingetragenen Vereins haben“, obwohl Prüfungsverbände sich wie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften weit überwiegend durch Prüfungsentgelte finanzieren. Unklar ist die Gesetzeslage, nicht aber die Praxis, bei Lohnsteuerhilfevereinen, die nach § 4 Ziff. 11 StBerG Hilfe in Steuersachen leisten dürfen. Diese Hilfe wird als Gegenleistung zum Mitgliedsbeitrag erbracht, also liegt zweifelsfrei ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Gleichwohl werden die Lohnsteuerhilfevereine als Idealvereine in das Vereinsregister eingetragen.

8. Blockade einer zweckmäßig unregulierten Rechtsform

Kehren wir zurück zur Frage der Unzumutbarkeit der Wahl einer anderen Rechtsform als Bedingung für die Verleihung der Rechtsfähigkeit an einen wirtschaftlichen Verein. Wie oben schon bemerkt: Der wirtschaftliche Verein hat gegenüber Kapitalgesellschaften den Vorteil, dass der Eintritt und Austritt der Mitglieder einfach und kostengünstig zu gestalten ist. Änderungen der Satzung bedürfen keiner notariellen Beurkundung und sind einfach durchzuführen. Die Mitgliederliste wird selbst geführt. Die Eintragung in das Handelsregister kann fast immer vermieden werden, wie auch die Konsequenzen der Zwangsmitgliedschaft in der IHK. In das Vereinsregister ist der wirtschaftliche Verein nicht einzutragen. Der wirtschaftliche Verein ist kein Formkaufmann, deshalb ist er nicht immer zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach HGB verpflichtet, was die Kosten des Steuerberaters senkt oder ganz zu vermeiden hilft. Die eingetragene Genossenschaft teilt mit dem wirtschaftlichen Verein die Leichtigkeit des Ein- und Austritts, weshalb sie in vielen Fällen die am ehesten denkbare Alternative zum wirtschaftlichen Verein darstellt. Allerdings ist die Genossenschaft Formkaufmann, was eine einfache, kostengünstige Buchführung verhindert, und muss Mitglied eines genossenschaftlichen Prüfungsverbandes sein und sich mindestens alle zwei Jahre von diesem prüfen lassen. Selbst bei ganz kleinen Genossenschaften kann man davon ausgehen, dass die Rechtsformkosten zwischen 1.000 und 3.000 EUR im Jahr ausmachen.

9. Zahlreiche Kleinstgenossenschaften

Wenn es um einen Dorfladen oder einen Bauernladen geht, um eine Arbeitsgenossenschaft einer Arbeitsloseninitiative, um ein gemeinschaftliches Kino- oder Theaterprojekt, dann sind Genossenschaften mit einem Jahresumsatz von 20.000 bis 100.000 EUR nicht selten. Noch bei 100.000 EUR Umsatz machen 1.000 EUR Rechtsformkosten 1% des Umsatzes aus. Wenn man weiß, dass im Lebensmitteleinzelhandel die Umsatzrendite oft gerade 1% ausmacht, dann bedeutet das, dass

diese gesamte Rendite für die Rechtsformkosten verbraucht wird, dass kein Euro für die Rücklage oder die Tilgung von Krediten zur Verfügung steht.

Nach der Auslegung des Bundesverwaltungsgerichts²⁰ stellt § 22 BGB eine Vorsorgevorschrift für den Fall dar, dass eine wirtschaftliche Vereinigung wegen der atypischen Umstände des Einzelfalls nicht in einer für sie noch zumutbaren Weise auf eine der bundesgesetzlichen typischen Organisationsformen verwiesen werden kann.

Für die Nichtzumutbarkeit einer anderen Rechtsform gibt es in der Praxis ein ganz einfaches Kriterium: Nicht zumutbar ist eine andere Rechtsform, wenn ein mögliches Geschäft von niemandem in einer dieser anderen Rechtsformen eröffnet oder weitergeführt wird, weil es sich wirtschaftlich nicht rechnet. Wenn sich dann eine Gruppe von Bürgerinnen und Bürgern zusammenschließt, um im Interesse der Allgemeinheit oder einer benachteiligten Gruppe dennoch das Geschäft zu eröffnen oder weiterzuführen und dieses Anliegen mit unbezahlter oder unterbezahlter Arbeit ermöglicht, dann sind die anderen Rechtsformen neben dem wirtschaftlichen Verein unzumutbar.

Zu unterstreichen ist die Forderung von *Karsten Schmidt*, dass es Kriterien für die Genehmigung wirtschaftlicher Vereine braucht, will man nicht Willkür einziehen lassen.²¹ Vorbildlich – wenn auch sehr eng – ist insofern die Aufsichts- und Dienstleistungsdirektion des Landes Rheinland-Pfalz, die für Dorfgemeinschaftsläden solche Kriterien aufgestellt hat. Die anderen Bundesländer werden folgen müssen, wollen sie sich nicht der willkürlichen Verwaltungspraxis zeihen lassen.

Allerdings geht es nicht nur um Gleichbehandlung und Willkürfreiheit. Die Blockade des wirtschaftlichen Vereins hindert in wesentlichem Umfang wirtschaftliche Aktivitäten und Beschäftigung, die von kollektiven Kleinunternehmen ausgehen können. Aus gutem Grund fördert die Europäische Union seit Jahren die wirtschaftlichen und rechtlichen Bedingungen von Klein- und Mittelunternehmen, allerdings kommen diese Bemühungen bei kleinen Genossenschaften meist nicht an. So hat die regelmäßige Anhebung der Schwellenwerte für die gesetzliche Prüfung der Kapitalgesellschaften nach § 267 HGB keine Erleichterungen für Genossenschaften zur Folge. Das einfache Genossenschaftsrecht ermöglicht in Schweden die jährliche Neugründung von über 800 Genossenschaften. In Deutschland liegt die Neugründungszahl kaum bei 300. Würde man für den Vergleich die Bevölkerungszahl beider Länder berücksichtigen, müssten in Deutschland über 7.000 Gründungen erfolgen. Man kann unterstellen, dass die „Freisetzung“ des wirtschaftlichen Vereins auch in Deutschland einen Gründungsboom auslösen würde.²²

17 Fraunhofer-Gesellschaft zur Förderung der angewandten Forschung e.V.

18 <http://www.fraunhofer.de/ueber-fraunhofer/geschaeftsmodell/> zuletzt abgerufen am 11.8.2011.

19 Zwei Drittel aller Genossenschaften befinden sich in der Größenklasse der kleinen Kapitalgesellschaft gemäß § 267 Abs. 1 HGB, die Hälfte aller Genossenschaften unterschreitet entweder mit der Bilanzsumme den Betrag von 1 Mio. EUR oder mit dem Umsatz den Betrag von 2 Mio. EUR.

20 BVerwG NJW 1979 (Fn. 7), S. 2264.

21 K. Schmidt (Fn. 6), S. 2240.

22 Vom rheinland-pfälzischen Ministerium für Wirtschaft, Verkehr, Landwirtschaft und Weinbau wird berichtet, dass bei den gemeinschaftlich betriebenen Nachbarschaftsläden der wirtschaftliche Verein inzwischen die am weitesten verbreitete Gesellschaftsform darstellt (Nachbarschaftsläden in Rheinland-Pfalz. Ein Leitaden für Gründer und Betreiber, Mainz 2009, S. 29).

10. Regeln für die Verleihung der Rechtsfähigkeit²³

Seitens des Zentralverbandes deutscher Konsumgenossenschaften e.V. wird vorgeschlagen, für die Verleihung der Rechtsfähigkeit an wirtschaftliche Vereine von folgenden Kriterien auszugehen:

1. Es muss ein öffentliches Interesse an der Tätigkeit des Vereins geben, allerdings nicht in dem engen Sinne der steuerlichen Gemeinnützigkeit.
2. Der voraussichtliche Umfang des Geschäfts wird in den ersten drei Jahren die Grenzen der Buchführungspflicht nach § 141 AO (Umsatz 500.000 EUR oder Gewinn 50.000 EUR p.a.) nicht überschreiten.
3. Der Vorstand arbeitet ehrenamtlich, ein Aufwendungssatz darf die steuerlichen Grenzen nicht überschreiten.
4. Die Satzung muss eine mindestens dreiköpfige Revisionskommission vorsehen.
5. Satzungsänderungen bedürfen der Genehmigung durch die Genehmigungsbehörde.
6. Der Mitgliederversammlung ist jährlich eine Jahresrechnung vorzulegen, die von der Revisionskommission zuvor zu prüfen ist.
7. Gewinnverteilung an die Mitglieder ist ausgeschlossen.
8. Der Vorstand hat unverzüglich die Umwandlung des Vereins in eine Genossenschaft einzuleiten, wenn in drei aufeinander folgenden Jahren die Grenzen der Buchführungspflicht (s. Ziff. 2) überschritten werden.
9. Der Vorstand hat jede Überschreitung der vorstehend genannten Grenzen an die Genehmigungsbehörde zu melden und auf Nachfragen jederzeit Einblick in die Geschäftsunterlagen zu gewähren.
10. Im Falle der Auflösung des Vereins fällt das Vereinsvermögen an die Ortsgemeinde.

²³ Nachfolgende Vorschläge erfolgen unter der Voraussetzung der unveränderten Gesetzeslage. Der ZdK ist – darüber hinausgehend – der Auffassung, dass gesetzlich eine „Kleine Genossenschaft“ oder ein wirtschaftlicher Verein geschaffen werden sollten, die unbürokratisch und kostengünstig den Bedürfnissen der kleinen Kollektivunternehmen entgegenkommen. S. dazu: Bösch, Zurück zu Schulze-Delitzsch, Genossenschaft, Sonder-Nr. 1/2007; ders., Warum brauchen wir eine „Kleine Genossenschaft“? WISO direkt, Dezember 2007.

npOR-Report

Julian Albrecht, LL.B./Sarah Nietner**/Jacob Roggon***/Christian Süß, LL.B.**

Vereinsrecht

Fehlende Bestimmtheit einer Satzungsregelung

Das OLG Hamm hatte im streitgegenständlichen Verfahren über die Beanstandung einer Satzungsregelung betreffend die Einberufung der Mitgliederversammlung zu entscheiden. Die Satzung des Vereins enthielt folgende Bestimmung: „Die Mitgliederversammlung wird vom Vorstand nach Bedarf, mindestens einmal im Kalenderjahr, einberufen. Die Einladung mit Tagesordnung erfolgt mindestens zwei Wochen vor dem Termin grundsätzlich durch Aushang – Schaukästen „N“ und Schule – oder durch Presseveröffentlichung (...)“. Hierin sah das Gericht einen Verstoß gegen § 58 Nr. 4 BGB, wonach die Satzung Bestimmungen über die Form der Berufung der Mitgliederversammlung enthalten soll. Dieses Erfordernis soll den Mitgliedern ermöglichen, ohne wesentliche Erschwerungen Kenntnis von der Anberaumung zu erlangen. Diesem Schutzzweck sowie dem Wortlaut des § 58 Nr. 4 BGB entsprechend muss es sich hierbei um eine hinreichend bestimmte Form der Einberufung handeln. Die hier gewählte Regelung genügt diesen Anforderungen nicht. Der Begriff „Presseveröffentlichung“ ohne nähere Eingrenzung lässt offen, welche Art von Presseerzeugnis gemeint ist sowie an welchem Ort die Veröffentlichung zu erfolgen hat. Zudem ist auch schon die Formulierung, dass die Berufung „grundsätzlich“ durch Aushang oder Presseveröffentlichung erfolgt, insoweit unklar, als sich daraus nicht ergibt, ob dies nur den Regelfall darstellen soll und andere Formen der Bekanntgabe möglich bleiben sollen.

OLG Hamm, Beschl. v. 23.11.2010 – I-15 W 419/10

Wirtschaftliche Betätigung ideeller Vereine

Mehrere Gerichtsentscheidungen vornehmlich Berliner Zivilgerichte nimmt Eggers zum Anlass, darzulegen, in welchem Umfang eine wirtschaftlich-unternehmerische Betätigung ideeller Vereine unschädlich, d.h. vom sogenannten Nebenzweckprivileg gedeckt ist. Gesetzliche Anknüpfungspunkte sind die auslegungsbedürftigen §§ 21, 22 BGB. Als Grundregel für die Frage der zulässigen wirtschaftlichen Betätigung von Idealvereinen gilt ferner die – freilich ebenfalls auslegungsbedürftige – Formel, dass, solange die ideelle Betätigung dem Verein das Gepräge gibt und sein Erscheinungsbild bestimmt, die mögliche wirtschaftliche Tätigkeit zulässig ist, wenn sie dem Hauptzweck des Vereins nutzt. Eggers „füllt“ diese abstrakten Regelungen und Formeln mit konkreten Fallgestaltungen (z.B. Fußballvereine) und geht dabei insbesondere auf den Beschluss des Berliner Kammergerichts (v. 18.1.2011 – 25 W 14/10) ein, der die Ablehnung eines Antrags auf Eintragung in das Vereinsregister für einen Verein, der Kindertagesstätten betreiben wollte, für rechtmäßig erachtete. Dem Beschluss nach sei weder der Satzungszweck, eine (fehlende) Gewinnerzielungsabsicht, noch eine etwaige Ehrenamtlichkeit der Beteiligten allein für die Frage der Eintragungsfähigkeit entscheidend. Wichtig sei hingegen vor allem die Art und Weise der Zweckerreichung. Da viele Kindertagesstätten in Form einer GmbH betrieben werden, sei anzunehmen, dass regelmäßig eine entgeltliche unternehmerische Betätigung vorliegt. Inwieweit das Steuerrecht mit der Fest-

* Die Autoren sind Doktoranden und wissenschaftliche Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht der Bucerius Law School, Hamburg.

** Die Autorin ist cand. jur. studentische Hilfskraft am Institut für Stiftungsrecht an der Bucerius Law School, Hamburg.

*** Der Autor ist cand. jur. studentische Hilfskraft am Institut für Stiftungsrecht an der Bucerius Law School, Hamburg.

legung auf die Gemeinnützigkeit eines Vereins Indiz für dessen Eintragungsfähigkeit sein kann, hat das Kammergericht offen gelassen. Das OLG Köln (Beschl. v. 28.9.2009 – 2 Wx 37/09) verneint die Möglichkeit einer solchen Indizwirkung.¹

Der Beitrag schließt mit der Feststellung, dass keine allgemeingültige Aussage über die Grenzen des Nebenzweckprivilegs in allen denkbaren Fallkonstellationen getroffen werden kann. In der Literatur vorgeschlagene objektive Größenkriterien (feste messbare Kennzahlen wirtschaftlicher Betätigung) wende die Rechtsprechung nicht an, sondern stelle auf qualitative Betrachtungen (ideelle Betätigung als Hauptbetätigung) ab. Man wird sich daher an den bestehenden Formeln und Rechtsprechungsgrundsätzen orientieren müssen.

Winfried Eggers, *In welchem Umfang darf sich ein eingetragener Verein (e.V.) wirtschaftlich betätigen?*, *Verbändereport* 2011 Nr. 4, S. 36-38.

Stiftungsrecht

Stiftung als Trägerin des allgemeinen Persönlichkeitsrechts

Die Klägerin ist eine rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts. Sie widmet sich dem Erhalt und Wiederaufbau preußischer Kulturdenkmäler. Der Vorsitzende ihres Stiftungsrats ist zugleich Bundesvorsitzender des Verbands deutscher Soldaten (VdS). Im August und Oktober 2003 erschien in dessen Verbandszeitschrift ein zweiteiliger Artikel „Unternehmen Barbarossa – Die Generäle vereitelten die Strategie“, verfasst vom stellvertretenden Vorsitzenden der Nationalsozialistischen Partei Amerikas. Nach eigenen Worten des VdS liegt die Kernaussage des „Machwerks“ in der Annahme, dass Deutschland den Krieg gegen die Sowjetunion im Falle der Durchsetzung der Strategie Hitlers gegen diejenige der Generäle gewonnen hätte. Infolge der Veröffentlichung hatte das beklagte Bundesministerium der Verteidigung (BMVg) im Februar 2004 ein Kontaktverbot zwischen aktiven und inaktiven Soldaten und dem VdS erlassen. Im Jahr 2008 beabsichtigte die Klägerin eine Veranstaltung abzuhalten, die ihr Stiftungsratsvorsitzender moderieren sollte. Auf Anfrage von dritter Seite empfahl das BMVg unter Bezugnahme auf das Kontaktverbot, aktiven und inaktiven Soldaten von der Teilnahme an der Veranstaltung dringend abzuraten. Die Klägerin beehrte vom BMVg die Unterlassung sowie den schriftlichen Widerruf dieser auf die Veranstaltung bezogenen Empfehlung.

Das VG Köln prüfte die Voraussetzungen des quasinegativen Unterlassungsanspruchs und hatte darüber zu befinden, ob sich die Stiftung auf die Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG) berufen konnte. Wie selbstverständlich nahm das VG Köln grundsätzlich die Eröffnung des personalen Schutzbereichs für die rechtsfähige Stiftung an, obgleich die Frage speziell für Stiftungen, soweit ersichtlich, gerichtlich noch nicht judiziert worden ist und auch allgemein die Anwendung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts auf juristische Personen unsicher ist. Zum Teil wird dies mit dem Hinweis darauf abgelehnt, dass eine juristische Person nicht Trägerin der Menschenwürde und damit auch kein Schutz der Persönlichkeitsentfaltung zu bewirken sei.² Andere differenzieren nach einzelnen Schutzhaltungen der Menschenwürde dahingehend, wie nah oder fern sie zu Eigenschaften und Fähigkeiten von Menschen sind. Insbesondere der Schutzbereich des Namens, der Reputation und des sozialen Geltungsanspruchs könnten dann auch für juristische Personen eröffnet sein, sofern nicht ohnehin Berufs- oder Eigentumsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 oder Art. 14 Abs. 1 GG) betroffen sind.³ In diese Richtung zielt auch das BVerfG.⁴ „Für das allgemei-

ne Persönlichkeitsrecht lässt sich nicht allgemein angeben, ob es seinem Wesen nach auf juristische Personen anwendbar ist. Dies ist vielmehr für die verschiedenen Ausprägungen dieses Grundrechts differenziert zu beurteilen.“

Im entschiedenen Fall lehnte das VG Köln eine Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts im Ergebnis jedoch ab. Es sah zwar den Schutz vor Äußerungen, die geeignet sind, sich abträglich auf das Bild der betroffenen Person in der Öffentlichkeit auszuwirken, von dessen Schutzbereich umfasst; dazu zählten auch das Verfügungsrecht und das Selbstbestimmungsrecht über die eigene Außendarstellung sowie der Schutz des sozialen Geltungsanspruchs, der sogenannten „äußeren Ehre“ als des Ansehens in den Augen anderer. Die Empfehlung des BMVg erachtete es aber nicht als rechtswidrig: Sie habe im konkreten Bezug zu dem als rechtmäßig bewerteten Kontaktverbot gestanden und die Vermutung des BMVg, der Vorsitzende des VdS werde bei der Veranstaltung nicht zwischen seinen verschiedenen Funktionen trennen, sei berechtigt gewesen.

VG Köln, Urt. v. 24.3.2011 – 26 K 2961/09

Steuerrecht

Keine Anerkennung der Gemeinnützigkeit bei Verfolgung allgemeinpolitischer Zwecke

Der Kläger ist ein Verein, dessen Hauptaufgabe nach seiner Satzung die Förderung der Kultur ist. Dieser Zweck solle insbesondere durch Bildungsangebote, Diskussions- und Kulturveranstaltungen sowie Informationsstände erfüllt werden. Das Finanzamt erkannte den Kläger mit einer vorläufigen Bescheinigung zunächst als gemeinnützig an. Kurze Zeit später lehnte das Finanzamt den Antrag des Klägers auf Anerkennung als gemeinnützigen Zwecken dienende Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG für das Streitjahr 2003 ab und erließ einen Körperschaftsteuerbescheid. Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 9.2.2010 (6 K 1908/07 K, npOR 2010, 80 f.) ab. Es war der Auffassung, der Kläger betätige sich über die Verfolgung seiner satzungsmäßigen Zwecke hinaus in einem nicht zu vernachlässigenden Umfang allgemeinpolitisch.

Die politischen Forderungen und Meinungsäußerungen des klagenden Vereins gingen nach Ansicht des Gerichts über die Verfolgung seines satzungsmäßigen Zwecks der Förderung der Völkerverständigung weit hinaus. So seien etwa die Forderungen: „Weg mit Agenda 2010 und Hartz IV, Kein Abbau von Sozialleistungen, Gegen Arbeitszwang, Für die Einführung eines gesetzlichen Mindestlohns, Keine EU-Verfassung und Abschaffung der WTO“ nicht mehr aus dem Gedanken der Völkerverständigung abzuleiten. Die Anerkennung als gemeinnützigen Zwecken dienende Körperschaft scheitere, wenn die Körperschaft zwar gemeinnützige Zwecke verfolge und sie sich bei der tatsächlichen Verfolgung ihrer satzungsmäßigen Zwecke auch im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung gehalten hat, sie sich jedoch in einem nicht zu vernachlässigenden Umfang auch allgemeinpolitisch betätigt und dabei über den Rahmen ihrer satzungsmäßigen Zwecke weit hinausgeht.

1 Vgl. zum Verhältnis von Nebenzweckprivileg und Geprägetheorie Reuter, Das Verhältnis der Vereinsklassenabgrenzung zu den Grenzen wirtschaftlicher Betätigung nach Gemeinnützigkeitsrecht, NZG 2008, 881.

2 Enders, BeckOK-GG, Stand 1.7.2011, Art. 19 GG Rn. 40.

3 Remmert, Maunz/Dürig-GG, 61. EL 2011, Art. 19 Abs. 3 GG Rn. 103.

4 BVerfG, Urt. v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 = BVerfGE 118, 168, 203.

Dieser Ansicht schließt sich nun der BFH an. Eine Körperschaft fördere zwar auch dann ausschließlich ihren gemeinnützigen Satzungszweck, wenn sie gelegentlich zu tagespolitischen Themen im Rahmen ihres Satzungszwecks Stellung nimmt, sofern die Tagespolitik nicht Mittelpunkt der Tätigkeit der Körperschaft ist oder wird, sondern der Vermittlung der Ziele der Körperschaft dient. Denn häufig ist die begünstigte Tätigkeit zwangsläufig mit einer gewissen politischen Zielsetzung verbunden. Die angeführten politischen Forderungen hätten aber mit dem satzungsmäßigen Ziel des Klägers nichts zu tun. Mit ihnen wird vielmehr neben dem satzungsmäßigen Zweck ein weiterer eigenständiger Zweck verfolgt. Ob die vom Kläger verfolgten politischen Ziele als gemeinnützig i.S.d. § 52 AO anerkannt werden könnten, bedürfe im Streitfall keiner Entscheidung. Da der Kläger diese Ziele nicht in seine Satzung aufgenommen habe, scheitere die Steuerbefreiung im Streitjahr bereits daran, dass seine tatsächliche Geschäftsführung entgegen §§ 56, 63 Abs. 1 AO nicht ausschließlich auf die Erfüllung seiner satzungsmäßigen Zwecke gerichtet war.

BFH, Urt. v. 9.2.2011 – I R 19/10

Umsatzsteuerbefreiung für Einzelunterricht eines Golfclubs ergibt sich direkt aus EG-Recht

Der Kläger ist ein Golfclub in der Rechtsform des eingetragenen Vereins, der als gemeinnützig anerkannt ist. Auf dem Golfplatz des Klägers dürfen nur Personen spielen, die auf dem Platz selbst die Platzreife erworben haben oder über einen Ausweis des Deutschen Golf Verbands verfügen. Der Kläger beschäftigte im Streitjahr angestellte Golflehrer, die seinen Mitgliedern gegen Entgelt Golfeinzelunterricht erteilten. In seiner Umsatzsteuererklärung behandelte der Kläger diese Umsätze als steuerfrei, was das Finanzamt letztendlich beanstandete. Es unterwarf diese Umsätze dem allgemeinen Umsatzsteuertarif.

Auch nach Auffassung des FG ist der vom Kläger durch seine angestellten Golflehrer erteilte Einzelunterricht nicht von der Steuer befreit. Die Voraussetzungen von § 4 Nr. 22 Buchst. a und b UStG seien nicht erfüllt, weil der Kläger keine „Veranstaltung“ im Sinne dieser Bestimmungen durchgeführt habe. Die Anwendung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG scheitere an den Ausschlussatbeständen des Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG. Auch die Voraussetzungen für die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG seien nicht gegeben.

Der Bundesfinanzhof schließt sich dieser Auffassung jedoch nur zum Teil an. Zwar sei es zutreffend, dass die streitigen Leistungen des Klägers nicht nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG steuerfrei seien, weil der vom Kläger erteilte Einzelunterricht keine „Veranstaltung“ im Sinne dieser Vorschrift ist. Auch könne es offen bleiben, ob im Streitfall die Voraussetzungen von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG erfüllt seien und damit wie bei Einzelunterricht in einem Sportverein die Befreiung nach bisheriger Ansicht des BFH nicht eingreife (vgl. BFH, Urt. v. 11.10.2007 – V R 69/06, BFHE 219, 287).

Jedenfalls könne sich hier der Kläger direkt auf das EG-Recht berufen. Gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben. Das UStG habe diese Bestimmung in § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG bislang nicht vollständig umgesetzt, so dass sich der Kläger unmittelbar darauf berufen könne. Auch sei die Berufung auf die Richtlinie nicht nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG ausgeschlossen. Denn Erteilung von Golfunterricht sei für die Ausübung des Golfsports unerlässlich im Sinne dieser Vorschrift. Bei jedem

Sportverein sei die Erteilung von Unterricht in der Sportart, deren Betreiben Vereinszweck ist, unerlässlich für die Ausübung des Sports. Der Unterricht diene der Erlangung und Vervollkommen derjenigen Fähigkeiten, die für die regelgerechte Ausübung der jeweiligen Sportart benötigt werden. Der BFH hob deswegen das Urteil der Vorinstanz auf. Damit entspricht die Entscheidung des BFH der Linie des EuGH (EuGH, Urt. v. 16.10.2008 – C-253/07, npOR 2009, 10), der zur wirksamen Anwendung der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung diese Vorschrift dahingehend auslegt, dass Dienstleistungen, die u.a. im Rahmen von Sportarten erbracht werden, die in von Sportvereinen errichteten Organisationsstrukturen ausgeübt werden, grundsätzlich unter die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift fallen können, sofern die übrigen Voraussetzungen der Befreiung, insbesondere der enge Zusammenhang der Leistung mit dem Sport, gegeben ist.

BFH, Urt. v. 2.3.2011 – XI R 21/09

Privatnützige Zuwendungen gemeinnütziger Körperschaften

Vergangenes Jahr entschied der BFH (Beschl. v. 12.10.2010 – I R 59/09), dass privatnützige Mittelverwendungen einer gemeinnützigen Körperschaft zugleich einen Verstoß gegen das Gebot der Vermögensbindung darstellen können. Dieser Verstoß kann zum rückwirkenden Verlust der Gemeinnützigkeit führen.

Kirchhain behandelt in seinem Beitrag die Frage der Zulässigkeit und steuerlichen Konsequenzen rein privatnütziger, also nicht vom steuerbegünstigten Satzungszweck gedeckter Zuwendungen an Dritte. Nach kurzen grundsätzlichen Ausführungen über das Gebot der Vermögensbindung widmet er sich dem Thema der Rechtsfolge privatnütziger Zuwendungen. Das Steuerrecht kennt zwei verschiedene Sanktionen: Zum einen den Verlust der Gemeinnützigkeit im Jahr des Verstoßes (bei einer sog. einfachen Mittelfehlverwendung gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, 2 AO), zum anderen den rückwirkenden Verlust der Gemeinnützigkeit der Körperschaft mit einer auf zehn Jahre beschränkten Nachversteuerung (§ 61 Abs. 3 S. 1, 2 AO). Während Finanzverwaltung und Rechtsprechung es in Einzelfällen und bei wertender Betrachtung für möglich halten, dass privatnützige Zuwendungen die letztgenannte, scharfe Sanktion begründen können, präferiert Kirchhain ein anderes Kriterium für die Entscheidung, wann nicht nur eine einfache Mittelfehlverwendung, sondern gleichzeitig ein Verstoß gegen das Gebot der Vermögensbindung gegeben ist. Er orientiert sich an den normierten Fällen der Auflösung und Aufhebung einer Körperschaft: Eine privatnützige Zuwendung solle nur dann zur schärferen Sanktion führen, wenn die Körperschaft zum Ende eines Wirtschaftsjahres nicht mehr genügend Mittel hat, um bei einer fiktiven Auflösung oder Aufhebung zu Beginn des neuen Wirtschaftsjahres dem Gebot der Vermögensbindung entsprechen zu können. Dafür sei eine Nebenrechnung zum Mittelverwendungsnachweis zum Ende des Wirtschaftsjahres nötig, deren organisatorischer Mehraufwand sich aber im Rahmen hielt, da sie nur in Jahren einer tatsächlichen privaten Zuwendung nötig sei. Anschließend klärt Kirchhain die Folgefrage, welche Vermögenswerte bei fiktiver Auflösung oder Aufhebung der Vermögensbindung unterliegen, also Vermögen i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 AO sind. Vermögen in diesem Sinne seien unabhängig von ihrer Entstehung alle bilanzierbaren Aktiva abzüglich der Passiva, jeweils unter Ansetzung der gemeinen Werte. Breiten Raum widmet der Verfasser dem Vortrag über Ausnahmen von dem Gebot der Vermögensbindung. Er kritisiert die herrschende (Verwaltungs-)Auffassung, nach der lediglich die Rückgewähr offener Bar- und Sacheinlagen in eine gemeinnützige Kapitalgesellschaft ausgenommen ist. Damit seien weder für verdeckte

Einlagen, noch für solche an Vereine oder für Zuwendungen von Nicht-Mitgliedern Ausnahmen vom Gebot vorgesehen. *Kirchhain* wirbt dafür, Zuwendung vom Gebot der Vermögensbindung auszunehmen, wenn für sie kein Spendenabzug geltend gemacht wurde. Dies ist bei den nach h.M. erfassten Ausnahmen ohnehin der Fall, da der Einlegende bei offenen Einlagen Gesellschaftsrechte erhält und somit schon mangels Unentgeltlichkeit keine Spende vorliegt. Häufig werden jedoch auch altruistisch motivierte Zuwendungen nicht als Spendenabzug geltend gemacht. In solchen Fällen liege bei einer späteren privatrechtlichen Zuwendung einer gemeinnützigen Körperschaft (unabhängig von ihrer Rechtsform), die sich zudem auf die Barausstattung bzw. den historisch gemeinen Wert der Sachausstattung beschränkt, zwar eine einfache Mittelfehlverwendung, nicht aber darüber hinaus auch noch ein Verstoß gegen das Gebot der Vermögensbindung vor. Der Telos dieses Gebots bestehe nämlich darin, Auskehrungen von Vermögen, das während und aufgrund der Steuerbegünstigung gebildet wurde, an Mitglieder und Gesellschafter zu verhindern. Dieses Ziel sei durch die angesprochenen Schutzmechanismen „historisch gemeiner Wert“ und „nicht vorgenommener Spendenabzug“ gewahrt.

Christian Kirchhain, Privatrechtliche Zuwendungen gemeinnütziger Körperschaften – Möglichkeiten und Grenzen vor dem Hintergrund des Gebots der Vermögensbindung – Überlegungen im Anschluss an BFH v. 12.10.2010 – I R 59/09, FR 2011, 317, FR 2011, S. 640-648.

Umsatzsteuerfreiheit von Heilbehandlungsleistungen in der Rechtsprechung

Heilbehandlungsleistungen i.S.v. § 4 Nr. 14a UStG sind von der Umsatzsteuer befreit, wenn ein beruflicher Befähigungsnachweis des Unternehmers und ein medizinisch-therapeutisches Ziel nachgewiesen werden können. Welche Maßstäbe anzusetzen sind und welche der Berufe, auf die Heilbehandlungen zunehmend ausgelagert werden, „ähnliche[n] heilberufliche[n] Tätigkeiten“ i.S.d. § 4 Nr. 14a UStG sind, untersucht *Meurer* in seinem Beitrag anhand der Vorstellung aktueller Tendenzen in der Rechtsprechung. Von besonderem Interesse sind bei dieser Frage Tätigkeiten, deren Einordnung zwischen Heilbehandlung einerseits und der Steigerung des allgemeinen Wohlbefindens („Wellness“) andererseits liegt. Es wird dabei u.a. auf Rücken-schulen, Kosmetikerinnen, Therapeutisches Reiten sowie Tätigkeiten im Bereich der Humanmedizin (Entnahme von Nabel-schnurblut, Lasikoperationen) eingegangen. Der EuGH nimmt einen Heilbehandlungscharakter an, wenn ein konkreter Bezug zu einer stattgefundenen, begonnenen oder geplanten Behandlungsleistung vorliegt. Tenor der finanzgerichtlichen Entscheidungen einiger FG sowie des BFH ist, dass ein Vertrag, eine Zulassung oder eine Regelung nach dem SGB, die für die konkrete Behandlung eine Kostenerstattung zusichert, für die Anerkennung des beruflichen Befähigungsnachweises genügt. *Meurer* begrüßt diese Entwicklung, sieht aber für neue Fallgestaltungen weiterhin Konfliktpotential.

Thomas Meurer, Die jüngste Rechtsprechung zur Umsatzsteuerfreiheit von Heilbehandlungsleistungen, DStR 2011, S. 950-955.

Ehrenamt und Einkommensteuer

Tegelkamp und *Krüger* untersuchen in ihrem Beitrag die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuer i.S.d. §§ 1896 ff. BGB. Sie gehen dabei auf die Steuerbarkeit, die Steuerpflicht und etwaige Steuerbefreiungen ein, wobei der Fokus auf dem neuen Befreiungstatbestand des § 3 Nr. 26b EStG liegt.

Zunächst nehmen sich *Tegelkamp* und *Krüger* die Einkünftequalifikation vor. Die Einkünfteerzielungsabsicht als Voraussetzung jeglicher steuerbarer Tätigkeit liege in der Regel auch bei lediglich ehrenamtlich tätigen Betreuern vor.⁵ Im Gegensatz zu den von den Amtsgerichten nur ergänzend eingesetzten Berufsbetreuern (dort Einkünfte aus § 18 EStG) ist bei ehrenamtlichen Betreuern jedoch noch ungeklärt, ob stets eine Tätigkeit nach § 22 Nr. 3 EStG vorliegt oder ob ein bestimmtes Ausmaß an Betreuung auch hier zu Einkünften aus selbständiger Tätigkeit führen kann. Kriterien für ein solches Umschlagen zu § 18 EStG könnten die nötige Anzahl an betreuten Personen und der zeitliche Betreuungsaufwand sein. Zugleich legen die Autoren dar, dass die Entscheidung zwischen Einkünften gemäß § 18 EStG und solchen gemäß § 22 EStG an Brisanz verloren habe, seit die Rechtsprechung eine Tätigkeit i.S.v. § 15 EStG und die damit einhergehende Gewerbesteuer- und Buchführungspflicht verneint.

§ 3 EStG enthält eine Vielzahl von Steuerbefreiungstatbeständen für grundsätzlich steuerbare Tätigkeiten. Für ehrenamtliche Tätigkeiten sind insbesondere die Nummern 12, 26, 26a und neuerdings 26b interessant. Während *Tegelkamp* und *Krüger* die ersten beiden Tatbestände als nicht einschlägig für Betreuer ansehen, widmen sie § 3 Nr. 26a EStG und vor allem § 3 Nr. 26b EStG einer genauen Betrachtung. Wo Nummer 26a nur ein zarter (nämlich einen Freibetrag i.H.v. lediglich 500 EUR gewährender) Schritt in die einkommensteuerliche Anerkennung ehrenamtlicher Tätigkeiten gewesen sei, habe sich ab dem Veranlagungszeitraum 2011 die Situation mit dem durch das JStG 2010⁶ neu eingeführten § 3 Nr. 26b EStG erheblich verändert. Dieser hat die Förderung ehrenamtlicher Tätigkeiten speziell im Bereich des Betreuungs-, Vormundschafts- und Pflegschaftswesens zum Ziel und stellt Aufwandsentschädigungen nach § 1835a BGB innerhalb eines Freibetrages steuerfrei.

Neben der Notwendigkeit und den Motiven für die neue Regelung erläutern die Autoren diese selbst auch detailliert. Sie behandeln dabei sowohl das Tatbestandsmerkmal der Aufwandsentschädigung gemäß § 1835a BGB als auch Konkurrenzfragen zu den Nrn. 26 und 26a. Dass der Freibetrag i.H.v. 2.100 EUR aus den Freistellungstatbeständen kumuliert nur einmal beansprucht werden kann, sei im Hinblick auf teleologische und systematische Erwägungen fragwürdig. Vielmehr sollten ehrenamtliche rechtliche Betreuer einen wirklich eigenen Freibetrag erhalten, der unabhängig von der Inanspruchnahme der Nr. 26 gewährt wird.

Schließlich gehen *Tegelkamp* und *Krüger* auf die von den Nummern 26 und 26a bekannten Probleme des Werbungskostenabzugs ein. Ein solcher ist zwar möglich (§ 3 Nr. 26b S. 2 EStG verweist auf § 3 Nr. 3 S. 2 EStG, der insoweit eine Abweichung zu § 3c EStG darstellt), nach Ansicht der Finanzverwaltung allerdings nur, soweit die Einnahmen den steuerfreien Betrag i.H.v. 2.100 EUR übersteigen. Liegen sie darunter, sei § 3c EStG mit der Folge anwendbar, dass Ausgaben nicht abgezogen werden können, selbst dann nicht, wenn die Ausgaben die Einnahmen überschreiten. Negative Einkünfte könnten daher nicht entstehen. Diese Schlechterstellung der unter § 3 Nr. 26b EStG fallenden Einnahmen sehen die Autoren im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz kritisch.

Martin Tegelkamp/Christiane Krüger, Der Fiskus und das Ehrenamt, ZErB 2011, S. 125-132.

5 Ebenfalls zur Frage, ob diese Einkünfte grundsätzlich steuerbar und -pflichtig sind s. BFH, anh. Verfahren VIII R 57/09.

6 BGBl. I 2010, 1768.

Rechtsprechung

Steuerrecht

Beteiligung an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft

AO § 14

Die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 60/10

Tatbestand

[1] I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine gemeinnützige Stiftung. Im Streitjahr 2006 erzielte sie als Kommanditistin Einkünfte aus Beteiligungen an drei gewerblich geprägten Personengesellschaften in Höhe von insgesamt 3.125.719,17 €. Die Personengesellschaften, an denen die Klägerin beteiligt ist, üben vermögensverwaltende Tätigkeiten aus. In dem jeweiligen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung der Personengesellschaften sind die Einkünfte der Gesellschaften und aus den Beteiligungen aufgrund der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) als gewerbliche Einkünfte festgestellt worden.

[2] In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin diese Beteiligungserträge als Einkünfte aus steuerfreier Vermögensverwaltung. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt –FA–) erfasste demgegenüber die Einkünfte im Körperschaftsteuerbescheid des Streitjahrs, weil er davon ausging, die Klägerin unterhalte insoweit wirtschaftliche Geschäftsbetriebe i.S. des § 14 der Abgabenordnung (AO).

[3] Der dagegen erhobenen Klage gab das Hessische Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 23 veröffentlichtem Urteil vom 23. Juni 2010 4 K 2258/09 statt.

[4] Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

[5] Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

[6] II. Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zu Recht angenommen, die Klägerin unterhalte mit ihren streitgegenständlichen Beteiligungen an den gewerblich geprägten Personengesellschaften keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 AO.

[7] 1. a) Die Klägerin ist gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) von der Körperschaftsteuer befreit. Soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG 2002). Abweichendes gilt, wenn ein Zweckbetrieb vorliegt (§ 64 Abs. 1 AO), was vorliegend unstreitig ausscheidet.

[8] b) Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach der Legaldefinition in § 14 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen und andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (§ 14 Satz 2 AO). Ebenso wenig muss eine Betei-

gung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen. Aus der gesetzlichen Definition ergibt sich, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – insoweit als Oberbegriff (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63; Senatsurteil vom 27. Juli 1988 I R 113/84, BFHE 146, 500, BStBl II 1989, 134) – in der Regel durch die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 EStG 2002 begründet wird. Denn dabei ist begrifflich auch der Rahmen einer Vermögensverwaltung i.S. des § 14 Satz 3 AO überschritten (Senatsurteil vom 27. März 2001 I R 78/99, BFHE 195, 239, BStBl II 2001, 449).

§ 14 AO ist auch bei Beteiligung an gewerblich geprägter Personengesellschaft anzuwenden

[9] c) Für die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, gilt nichts anderes (Senatsurteile vom 9. Mai 1984 I R 25/81, BFHE 141, 252, BStBl II 1984, 726; in BFHE 146, 500, BStBl II 1989, 134; vom 22. Januar 1992 I R 61/90, BFHE 167, 144, BStBl II 1992, 628; in BFHE 195, 239, BStBl II 2001, 449, m.w.N.). Denn auch die daraus bezogenen Gewinnanteile stellen Einkünfte des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb dar (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002). Dies folgt aus dem System der Besteuerung von Mitunternehmerschaften, das die einzelnen Mitunternehmer – unabhängig von ihrer Rechtsform – als Gewerbetreibende und Steuersubjekte behandelt, und gilt gleichermaßen für Kommanditbeteiligungen und Beteiligungen an Publikumpersonengesellschaften (a.A. Pezzer, Finanz-Rundschau 2001, 837; Scholtz in Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl., § 14 Rz 16). Ist eine Körperschaft an mehreren Personengesellschaften beteiligt, werden diese Beteiligungen gemäß § 64 Abs. 2 AO als ein (einheitlicher) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.

[10] 2. Wie das FG zutreffend entschieden hat, gilt dies jedoch dann nicht, wenn es sich – wie im Streitfall – um eine Kommanditbeteiligung an einer vermögensverwaltenden, aber gewerblich geprägten Personengesellschaft handelt (gl.A. Scholtz, ebenda; Schulz/Werz, Steuer-Journal 2006, Heft 4, S. 35; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, S. 382; Arnold, Deutsches Steuerrecht 2005, 581, 583 f.; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., S. 318; anders Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., S. 360; Herbert, Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des gemeinnützigen Vereins, S. 85 f.; Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl., S. 300).

Kein Aufgreifen der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG durch § 14 AO

[11] a) Nach dem Wortlaut des § 14 AO liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nur vor, wenn die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Gesellschafter – und damit auch eine als Mitunternehmerin beteiligte steuerbefreite Körperschaft – erzielen zwar bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit gewerbliche Einkünfte. Mit der Feststellung gewerblicher Einkünfte steht auch für den Regelfall fest, dass die Vermögensverwaltung überschritten ist; denn Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung schließen einander im Grundsatz aus (BFH-Beschlüsse vom 3. Juli

1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617; vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, 427, BStBl II 1984, 751, 762). In materiell-rechtlicher Hinsicht erzielen gewerblich geprägte Personengesellschaften aber konstitutiv nur aufgrund der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Sache nach gehen die Gesellschafter hingegen einer vermögensverwaltenden und nicht einer gewerblichen Tätigkeit nach; es ist gerade eines der Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002, dass tatsächlich keine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 ausgeübt wird. Diese Fiktion gewerblicher Einkünfte des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002 wird in § 14 AO für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb indes nicht aufgegriffen; § 14 AO verknüpft das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auch nicht mit der Erzielung gewerblicher Einkünfte. Da es sich bei dem Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht um einen ertragsteuerlichen, sondern um einen eigenständigen abgabenrechtlichen Begriff handelt, wäre für einen Gleichlauf mit § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002, um den rechtsstaatlichen Anforderungen des Gesetzesvorbehalts zu genügen, deshalb eine entsprechende Fiktion oder ein Verweis auf die Einkünfte i.S. des § 15 EStG 2002 erforderlich.

[12] b) Auch der Zweck der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe gebietet keine Besteuerung gewerblich geprägter Einkünfte. Die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben werden aus Gründen der Wettbewerbsneutralität von der Steuerbefreiung ausgenommen. Den vermögensverwaltenden Tätigkeiten misst der Gesetzgeber demgegenüber, wie aus § 14 AO ersichtlich, keine erhebliche Wettbewerbsrelevanz zu (Senatsurteil vom 25. August 2010 I R 97/09, BFH/NV 2011, 312). Vor dem Hintergrund dieses Ziels bedürfen Einkünfte aus an sich vermögensverwaltenden Tätigkeiten, die sich nur aufgrund der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002 in gewerbliche Einkünfte wandeln, keiner Besteuerung. Mit § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002 sollte die vormalige sog. Geprägerechtsprechung des BFH festgeschrieben und eine Gleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften gewährleistet werden (BTDrucks 10/3663, S. 6). Es ist nicht erkennbar, dass die gewerbliche Fiktion vermögensverwaltender Tätigkeiten in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002 dem Wettbewerbsschutz dient.

[13] c) Die Beteiligungen der Klägerin an den gewerblich geprägten Personengesellschaften begründen danach keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Sie sind vielmehr von der Steuerfreiheit des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG 2002 umfasst.

[14] d) Diesem Ergebnis steht nicht entgegen, dass in den Bescheiden zur gesonderten und einheitlichen Feststellung die Beteiligungserträge der Klägerin als gewerbliche Einkünfte festgestellt worden sind.

Qualifizierung der gewerblichen Tätigkeit durch Feststellungsfinanzamt beinhaltet keine Aussage über das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

[15] Die vorliegend für die Gewinnfeststellung der Beteiligungs-Kommanditgesellschaften zuständigen Finanzämter haben zwar gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO mit bindender Wirkung (§ 182 Abs. 1 AO) festgestellt, dass diese Gesellschaften gewerblich tätig waren, die Klägerin daran als Mitunternehmerin beteiligt war und sie aus diesen Beteiligungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat (BFH-Beschluss in BFHE 141, 405, 427, BStBl II 1984, 751, 762). Ob diese gewerblichen Einkünfte bei der Klägerin einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen, ist damit aber nicht zugleich entschieden, weil gewerbliche Einkünfte zwar in der Regel, aber nicht notwendigerweise mit Einkünften aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben i.S. des § 14 AO deckungsgleich sind. Nach dem BFH-Beschluss vom 11. April 2005 GrS 2/02 (BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679)

werden nur solche Merkmale in die Gewinnfeststellung einbezogen, die von den Gesellschaftern in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit gemeinschaftlich verwirklicht werden. Darüber, ob die gewerblichen Einkünfte bei der Klägerin steuerfrei oder als wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu beurteilen sind, ist außerhalb des Feststellungsverfahrens allein bei der Klägerin zu entscheiden. Soweit den Senatsurteilen in BFHE 146, 500, BStBl II 1989, 134 und in BFHE 195, 239, BStBl II 2001, 449 eine abweichende Auffassung entnommen werden könnte, hält der Senat hieran nicht länger fest.

[16] 3. Ob vorstehende Grundsätze auch für Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 2002 gelten, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Jedoch müssen beide Varianten des § 15 Abs. 3 EStG 2002 nicht notwendig einheitlich entschieden werden. Denn – anders als im Streitfall – üben im Fall des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 2002 die Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit jedenfalls auch eine originäre gewerbliche Tätigkeit aus. Diese begründet damit auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der als Mitunternehmerin beteiligten steuerbefreiten Körperschaft, der möglicherweise auch die (gewerblich gefärbten) Einkünfte, die bei isolierter Betrachtung als Vermögensverwaltung zu beurteilen wären, zuzuordnen sind.

Anmerkung:

Der BFH hat entschieden, dass die Erträge einer gemeinnützigen Körperschaft aus kommanditären Beteiligungen an gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaften nicht steuerpflichtig sind.

Dem Streitfall lag eine gemeinnützige Stiftung zugrunde, die gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG¹ von der Körperschaftsteuer befreit ist. Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität gilt diese Steuerbefreiung jedoch nur insoweit als kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne von § 14 AO unterhalten wird.² Aufgrund einer testamentarischen Verfügung hielt die Stiftung Kommanditanteile an drei gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften. Die Finanzverwaltung war der Auffassung, die gewerbliche Prägung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG reiche bis in die Abgabenordnung hinein – die Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft sei daher als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren und führe partiell zum Untergang der Gemeinnützigkeit.

Dem hat sich der BFH nicht angeschlossen. Richtig sei zwar, dass eine einkommensteuerrechtlich gewerbliche Tätigkeit grundsätzlich abgabenordnungsrechtlich als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eingeordnet werden könne.³ Dies gelte aber dann nicht, wenn die einkommensteuerrechtliche Gewerblichkeit allein auf der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG fuße. Die Geprägetheorie führe nicht dazu, dass darüber hinweggesehen werden könne, dass gewerblich geprägte Personengesellschaften in rechtstatsächlicher Hinsicht keine gewerbliche Tätigkeit ausüben. Im Gegenteil: § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erhebe diesen Umstand gerade zum Tatbestandsmerkmal der gewerblichen Prägung und setze voraus, dass keine Tätigkeit im Sinne von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ausgeübt werde. Dieser Regelung werde indes in § 14 AO nicht entsprochen – weder dadurch, dass eine parallel laufende prägende abgaben-

¹ Vgl. parallel hierzu: § 3 Nr. 6 GewStG.

² Fischer, H/H/Sp-AO, Stand März 2011, § 14 AO Rn. 24; Kulosa, H/H/R-KStG, Stand Juli 2004, § 5 KStG Rn. 220.

³ So schon BFH, Beschl. v. 8.11.1971 – GrS 2/71; explizit zu Kommanditbeteiligungen: BFH, Urt. v. 27.3.2001 – I R 78/99.

ordnungsrechtliche Fiktion vorgesehen wäre noch durch einen Verweis auf das einkommensteuerrechtliche Regelungsregime der gewerblichen Einkünfte.⁴

In gewohnt positivistischer Manier nimmt der I. Senat des BFH dies zum Anlass, um den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als genuin abgabenordnungsrechtlichen Begriff herauszuarbeiten. Zudem sei auch in teleologischer Hinsicht eine anders lautende Bewertung nicht geboten. Die Vorschrift des § 14 S. 3 AO stelle selbst heraus, dass vermögensverwaltende Tätigkeiten – wie sie der Sache nach bei gewerblich geprägten Personengesellschaften vorliegen – aus Sicht des Gesetzgebers wettbewerblich irrelevant sind.

Dieser materiell-rechtlichen – durchaus grundsätzlichen – Klarstellung für das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht entspricht der BFH darüber hinaus auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht. In Abkehr von einer Jahrzehnte währenden Rechtsprechung⁵ entzieht der BFH die förmliche Feststellung darüber, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt oder nicht, den Fängen des einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahrens und ordnet es neu auf Gesellschafterebene an.⁶ Erst und nur dort sei zu entscheiden, ob gewerbliche Einkünfte zugleich Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb darstellen und daher zu versteuern sind.

Kraft hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die jetzt veröffentlichte Entscheidung in Verbindung mit einer Reihe von Urteilen steht, die allesamt zeigen, dass der BFH darum bemüht ist, die Trag- und Reichweite der Geprägetheorie zu begrenzen.⁷ Für das Gemeinnützigkeitsrecht münden diese Bemühungen in der durchaus begrüßenswerten Feststellung, dass die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft zukünftig steuerneutral ohne Umweg möglich ist. Insbesondere geschlossene Fonds sind

häufig als gewerblich geprägte Personengesellschaften organisiert und können nunmehr leichter als Investmentvehikel für Stiftungen und andere gemeinnützige Organisationen erschlossen werden. Die bisher übliche Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft zur Abschirmung gewerblicher Einkünfte ist nicht mehr erforderlich. Abzuwarten bleibt aber, ob die Finanzverwaltung dem Urteil mit einem Nichtanwendungserlass begegnet.

Ob darüber hinaus auch die Beteiligungserträge aus einer gewerblich infizierten Personengesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG steuerfrei beziehbar sind, ließ der BFH offen. Unmissverständlich macht der erkennende Senat jedoch klar, dass die Ausgangslage hier eine andere ist. Abweichend von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erzielten gewerblich infizierte Gesellschaften zumindest teilweise originär gewerbliche Einkünfte. Dies könnte dafür sprechen, dass gewerblich infizierte Einkünfte zugleich auch Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb darstellen. Für die Praxis empfiehlt sich daher in diesem Fall weiterhin die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften.

Philipp J. Butler, Bucerius Law School

Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen, die ein gemeinnütziger Verein im Rahmen des „betreuten Wohnens“ erbringt

UStG § 4 Nr. 18; Sechste Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g

Erbringt ein gemeinnütziger Verein gegenüber Senioren im Rahmen des „betreuten Wohnens“ ein Leistungsbündel, das durch die Leistungen der in § 75 BSHG (Altenhilfe) genannten Art geprägt wird, ist die einheitliche Leistung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei, auch wenn der Verein insoweit nur gegenüber dem Vermieter der Seniorenwohnungen verpflichtet ist.

BFH, Urte. v. 8.6.2011 – XI R 22/09

Tatbestand

[1] I. Die Beteiligten streiten darum, ob vom Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) im Bereich „betreutes Wohnen“ im Jahr 1997 (Streitjahr) erbrachte sog. „Basisleistungen“ steuerfrei sind.

[2] Der Kläger ist ein eingetragener Verein der freien Wohlfahrtspflege, der einem amtlich anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege i.S. von § 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) angeschlossen ist.

[3] Er hat als sog. Betreiber mit der V-KG als Vermieterin am 9. April 1997 für das Objekt E einen Betreibervertrag für 20 Jahre fest (mit Option zur Verlängerung um 10 Jahre) abgeschlossen.

[4] Die V-KG vermietete Wohnungen. Sie schloss mit Senioren Mietverträge ab, bei denen neben der Vermietung der Wohnung die Erbringung sog. Basisleistungen zugesichert wurde. Darüber

hinaus sicherte die V-KG den Bewohnern zu, dass der Kläger als Betreiber auch Zusatzleistungen erbringe. Nach § 1 Abs. 1 des Vertrages verpflichtete sich der Kläger, die Versorgung der Bewohner sicherzustellen. In § 1 Abs. 2 des Vertrages war geregelt, dass der Kläger die Betreuungs-, Service- und Pflegeleistungen für die Bewohner im eigenen Namen und auf eigene Rechnung fachgerecht zu erbringen hatte. Im Gegenzug verpflichtete sich die V-KG, ab dem 1. Januar 1997 mindestens 10.900 DM je Monat und ab Juli 1997 11.680 DM je Monat an Betreuungsentgelt für sog. Basisleistungen an den Kläger abzuführen. Dieses Betreuungsentgelt sollte durch die V-KG von den Mietern im Rahmen des Mietvertrages vereinnahmt werden. Würde von den Mietern ein höheres Betreuungsentgelt für die Erbringung von Basisleistungen erlöst, wären die daraus resultierenden Mehreinnahmen an den Kläger abzuführen.

[5] Nach § 2 Abs. 1 des Vertrages erbrachte der Kläger die Basisleistungen nach Anlage 1 und Zusatzleistungen nach Anlage 2 des Vertrages. Über Zusatzleistungen war mit den jeweiligen Bewohnern ein gesonderter Betreuungsvertrag zu schließen, der aber nur dann zustande kommen sollte, wenn der jeweilige Mieter auch mit der V-KG einen Vertrag über die Erbringung von Basisleistungen abgeschlossen und das Entgelt hierfür bezahlt hatte. Für den Fall, dass der Kläger einen Betreuungsvertrag über Basisleistungen oder Zusatzleistungen direkt abgeschlossen hatte, sollten diese auf die Verpflichtung der V-KG angerechnet werden. Der Kläger hatte über Gemeinschafts- und Funktionsräume im Haus E mit der V-KG einen gesonderten Mietvertrag geschlossen. Er war verpflichtet, diese Räume zur Betreuung der Senioren zu nutzen und dort regelmäßig und in ausreichendem

4 Die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass ein entsprechender Verweis für die Zwecke der Gewerbesteuer in § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG besteht: FG Hessen, Urte. v. 23.6.2010 – 4 K 2258/09.

5 Vgl. BFH, Urte. v. 27.7.1988 – I R 113/84.

6 Der BFH folgt damit der einst von ihm selbst verworfenen Auffassung des FG Düsseldorf, Urte. v. 18.5.1984 – I 714/79.

7 Kraft, Anmerkung zu BFH, Urte. v. 25.5.2011 – I R 60/10, DStR 2011, 1462, 1463 mit Verweis auf BFH, Urte. v. 28.4.2010 – I R 81/09 und BFH, Urte. v. 9.12.2010 – I R 49/09.

Umfang Basis- und Zusatzleistungen anzubieten und zu erbringen. Der Unterhalt und Betrieb dieser Flächen sollte durch den Kläger auf dessen Namen und Kosten erfolgen.

[6] Laut der Anlage zum Vertrag umfassten die Basisleistungen

- „1. Sozial- und Gesundheitsbetreuung für Bewohner durch zeitweise, werktägliche Präsenz einer Fachkraft
2. Vermittlung von Mahlzeitendienst
3. Organisation des Gemeinschaftsbereiches (Veranstaltungen)
4. Verwaltung des Gemeinschaftsbereiches
5. Vorhaltung der Gemeinschafts- und Funktionsräume im 1. OG Haus E
6. Vermittlung von ambulanten Hilfsleistungen, allgemeiner Art
7. Vermittlung von Dienstleistungen z.B. Wohnungsreinigung, Wäschedienst, Hausmeisterdienst
8. Vermittlung eines Pflegeplatzes bei Dauerpflegebedürftigkeit“.

[7] Die Zusatzleistungen, die die Bewohner gegen gesonderte Entgelte frei in Anspruch nehmen konnten, umfassten:

- „1. Grund- und Behandlungspflege bei vorübergehender Pflegebedürftigkeit
2. hauswirtschaftliche Versorgung bei ärztlicher Verordnung über die Krankenkasse nach § 37 SGB V abrechenbar
3. Pflegeleistungen nach den Pflegestufen des SGB XI
4. hauswirtschaftliche Versorgung bei Pflegebedürftigkeit nach den Bestimmungen des SGB XI
5. hauswirtschaftliche Leistungen soweit diese nicht nach SGB V und SGB XI erbracht werden
6. Mahlzeitendienst
7. Wäschereiservice
8. Fahrdienste
9. Notruf“.

[8] Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt –FA–) war im Anschluss an eine Betriebsprüfung der Auffassung, die Umsätze seien steuerpflichtig und unterlägen dem Regelsteuersatz.

[9] Das FA setzte mit geändertem Bescheid vom 30. November 2001 die Umsatzsteuer entsprechend fest. Der Einspruch des Klägers blieb ohne Erfolg.

[10] Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Sein Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1851.

[11] Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts.

[12] Es beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

[13] Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

[14] II. Die Revision des FA ist unbegründet [...]

[15] Das FG hat für die vom Kläger im Rahmen des „betreuten Wohnens“ erbrachten Basisleistungen im Ergebnis zu Recht eine Steuerfreiheit bejaht. Es kann offenbleiben, ob die Voraussetzungen von § 4 Nr. 18 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) erfüllt sind. Denn der Kläger kann sich unmittelbar auf die Steuerbefreiung in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) berufen.

[16] 1. Der Senat lässt offen, ob die Leistungen des Klägers nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei sind.

[17] Steuerfrei sind nach dieser Vorschrift

„die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, wenn

a) diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen,

b) die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen und

c) die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben.“

[18] Der Kläger gehört zwar zu dem nach § 4 Nr. 18 UStG begünstigten Personenkreis, da er einem amtlich anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege i.S. des § 23 UStDV angeschlossen ist und nach seinem Satzungsinhalt unmittelbar gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke verfolgt.

[19] Es ist aber zweifelhaft, ob die weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG erfüllt sind. Denn der I. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat in seinem Urteil vom 16. Dezember 2009 I R 49/08 (BFHE 228, 53, BStBl II 2011, 398), das die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer des Klägers betrifft, das Kriterium der Unmittelbarkeit der Leistungen verneint unter Hinweis darauf, dass die Mieter nach dem Betreibervertrag selbst keinen unmittelbaren Anspruch auf Erfüllung der Basisleistungen gegen den Kläger haben (vgl. dazu im Einzelnen unter II. 3.b, m.w.N.).

[20] Der Senat braucht nicht zu entscheiden, welche Auswirkungen die zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer ergangene Entscheidung des I. Senats auf die Anwendung des § 4 Nr. 18 UStG hat.

[21] Denn die Leistungen des Klägers sind nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei.

[22] 2. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG bestimmt:

[23] „Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

g) die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;

...

[24] Das UStG hatte diese Richtlinienbestimmung für das Streitjahr lediglich dadurch „umgesetzt“, dass es die bereits bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG vorhandenen, teilweise bereits im UStG 1951 enthaltenen Steuerbefreiungstatbestände im Wesentlichen unverändert weitergeführt hat (vgl. BFH-Urteile vom 17. Februar 2009 XI R 67/06, BFHE 224, 183; vom 11. März 2009 XI R 68/06, BFH/NV 2009, 1464, und vom 18. August 2005 V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143).

[25] a) Ein Einzelner kann sich in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen (vgl. ständige Rechtsprechung

des Gerichtshofs der Europäischen Union –EuGH–, z.B. Urteil vom 10. September 2002 Rs. C-141/00 –Kügler–, Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, Rz 51).

[26] Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG zählt die Tätigkeiten, die steuerfrei sind, hinreichend genau und unbedingte auf (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, Rz 53).

[27] b) Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG genügt es, dass zwei Voraussetzungen erfüllt sind, und zwar – zum einen, dass es sich um Leistungen handelt, die eng mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbunden sind, und – zum anderen, dass diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit im Wesentlichen sozialem Charakter anerkannt worden sind, erbracht werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143).

[28] c) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.

[29] aa) Die vom Kläger entsprechend seinem Satzungszweck erbrachten Basisleistungen, die ausschließlich für die betagten Mieter im Rahmen des „betreuten Wohnens“ bestimmt sind, stellen eine einheitliche Dienstleistung dar.

[30] Nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH ist bei einem Umsatz, der – wie im Streitfall – ein Leistungsbündel darstellt, für die Frage, ob mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind, eine Gesamtbetrachtung erforderlich. In der Regel ist zwar jede Leistung als eigene selbständige Leistung anzusehen. Eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darf aber im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen bzw. sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige gegenüber dem Leistungsempfänger mehrere selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (BFH-Urteile vom 17. April 2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712, und vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, m.w.N.).

[31] Ausgehend von diesen Grundsätzen stellt die Erbringung der Basisleistungen, die die zeitweise werktägliche Präsenz einer Fachkraft für die Sozial- und Gesundheitsbetreuung, die Organisation des Gemeinschaftsbereiches (Veranstaltungen) sowie die Vermittlung ambulanter Hilfeleistungen und die Erbringung weiterer Dienstleistungen (Vermittlung von Mahlzeitendienst, Wohnungsreinigung, Wäschedienst und Hausmeisterdienste) umfassen, eine einheitliche Dienstleistung dar. Denn der Kläger hat sich aus maßgeblicher Sicht des Durchschnittsverbrauchers zur Erbringung des gesamten Leistungspakets verpflichtet, das der jeweilige Mieter je nach Bedarf ganz oder nur teilweise nutzen kann. Die Verpflichtung ist in einer einzigen Vertragsgrundlage enthalten und wird darin insgesamt einheitlich abgerechnet, ohne dass eine anteilige Bewertung der einzelnen Leistungselemente stattfindet. Es erschiene daher künstlich und nicht sachgerecht, das Leistungspaket „Basisleistungen“ aufzuspalten und in einzelne Leistungen aufzugliedern.

[32] bb) Die einheitliche Leistung des Klägers ist eng mit der Fürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden. Sie wird nach der zutreffenden Auffassung der Vorinstanz geprägt durch diejenigen Leistungselemente, die unter die Altenhilfe i.S. des § 75 des Bundessozialhilfegesetzes (BSHG; nunmehr § 71 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch) fallen.

[33] Das FG hat festgestellt, dass die Mieter mehrheitlich älter als 75 bzw. 80 Jahre alt sind. Sie gehören daher überwiegend zu dem hilfsbedürftigen Personenkreis i.S. von § 53 der Abgabenordnung.

[34] Nach § 75 Abs. 1 Satz 2 BSHG soll die Altenhilfe dazu beitragen, Schwierigkeiten, die durch das Alter entstehen, zu verhüten, zu überwinden oder zu mildern und alten Menschen die Möglichkeit zu erhalten, am Leben in der Gemeinschaft teilzunehmen. Zu den von der Altenhilfe unterstützten Maßnahmen gehören nach § 75 Abs. 2 BSHG u.a. Hilfe in allen Fragen der Inanspruchnahme altersgerechter Dienste (Nr. 3) und zum Besuch von Veranstaltungen oder Einrichtungen, die der Geselligkeit, der Unterhaltung, der Bildung und den kulturellen Bedürfnissen alter Menschen dienen (Nr. 4).

[35] Im Streitfall leistete der Kläger mit der Sozial- und Gesundheitsbetreuung, der Vermittlung verschiedener Dienstleistungen und mit der Organisation von Veranstaltungen und den damit verbundenen Leistungen derartige Hilfen.

[36] Der Annahme einer eng mit der Fürsorge oder sozialen Sicherheit verbundenen Leistung steht nicht entgegen, dass der Kläger keine Vertragsbeziehung zu den Mietern hat, sondern sich gegenüber dem Vermieter zum Erbringen der Leistungen verpflichtet hatte. Denn Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG stellt auf die Art der Dienstleistung ab und verlangt nicht zwingend, dass schuldrechtliche Beziehungen zwischen der betreuten Person und dem Leistenden bestehen, solange die Betreuung tatsächlich gegenüber den hilfsbedürftigen Personen erfolgt.

[37] Der Sachverhalt des Streitfalls ist insoweit nicht vergleichbar mit dem Fall, in dem ein Verein für Rettungsdienste einem Notarzt ein Fahrzeug zur Verfügung gestellt hat, damit dieser seine steuerbefreite Notarztstätigkeit ausüben kann, und in dem der Senat wegen Fehlens einer Leistung des Vereins an die Patienten selbst die begehrte Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG versagt hat (BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232, unter II.3.).

[38] cc) Der Kläger ist auch eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter. Nach der Rechtsprechung des BFH kann in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH die Anerkennung eines Unternehmers als Einrichtung mit sozialem Charakter auch aus der Übernahme der Kosten für seine Leistungen durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit abgeleitet werden (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 232, 232, und vom 8. November 2007 V R 2/06, BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634, jeweils m.w.N.). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Kosten im konkreten Fall tatsächlich übernommen worden sind, sondern es reicht aus, dass sie übernehmbar sind (BFH-Urteil vom 22. April 2004 V R 1/98, BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter II.3.b, m.w.N.). Im Streitfall ist die vom Kläger erbrachte einheitliche Leistung eine solche der Altenhilfe, die gemäß § 75 BSHG von den Trägern der Sozialhilfe übernehmbar war.

[39] d) Die einheitliche Leistung ist auch i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG unerlässlich, da sie den Kernbereich der Altenhilfe betrifft.

[40] 3. Da die Leistungen des Klägers steuerfrei sind, kann unerörtert bleiben, ob andernfalls die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG in Betracht käme.

Hinweis der Redaktion: Zum Umfang der Gewerbesteuerbefreiung von Altenheimen, Altenwohnheimen und Pflegeeinrichtungen siehe jüngst *BFH, Urt. v. 22.6.2011 – I R 43/10* (Volltext im nächsten Heft).

Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Freier Kapitalverkehr – Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben – Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf Zuwendungen an gebietsansässige Einrichtungen

Art. 63 AEUV (ex-Art. 56 EGV)

1. Die Republik Österreich hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 56 EG und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 verstoßen, dass sie die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben nur im Fall von in Österreich ansässigen Einrichtungen zugelassen hat.

2. [...]

EuGH, Urt. v. 16.6.2011 – C-10/10

[1] Mit ihrer Klage beantragt die Europäische Kommission die Feststellung, dass die Republik Österreich dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 56 EG und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3, im Folgenden: EWR-Abkommen) verstoßen hat, dass sie die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben nur im Fall von in Österreich ansässigen Einrichtungen zugelassen hat.

Rechtlicher Rahmen [...]

Nationales Recht

[4] § 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 (Bundesgesetz vom 7. Juli 1988, BGBl. Nr. 400/1988, im Folgenden: EStG) behandelt die Ermittlung des Gewinns als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Nach dieser Bestimmung wird der Gewinn durch Betriebsausgaben gemindert. Insbesondere sind nach § 4 Abs. 4 EStG bestimmte ausdrücklich aufgeführte Ausgabenposten „jedenfalls“ Betriebsausgaben.

[5] § 4a Z 1 EStG in der durch das Steuerreformgesetz 2009 (BGBl. I Nr. 26/2009) geänderten Fassung (im Folgenden: EStG in der geänderten Fassung), der Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen betrifft, führt eine Reihe von Zuwendungen auf, die ebenfalls als Betriebsausgaben gelten. § 4a EStG in der geänderten Fassung übernimmt hierzu die bis 31. März 2009 in § 4 Abs. 4 Z 5 EStG enthaltene Liste von Betriebsausgaben.

[6] § 4a EStG in der geänderten Fassung bestimmt Folgendes: „Als Betriebsausgaben gelten auch:

1. Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Durchführung von

Forschungsaufgaben oder

der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben, welche die wissenschaftliche oder künstlerische Lehre betreffen und dem Universitätsgesetz 2002 entsprechen,

sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen und Dokumentationen an folgende Einrichtungen:

a) Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen;

b) durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind;

c) die Österreichische Akademie der Wissenschaften;

d) juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind;

e) juristische Personen, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind. Weitere Voraussetzung ist, dass an diesen juristischen Personen entweder eine Gebietskörperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist oder die juristische Person als Körperschaft im Sinne der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgt.

Die Voraussetzungen der lit. d und e sind von der jeweiligen Einrichtung durch einen unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs erteilten Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 nachzuweisen. Sämtliche Einrichtungen, für die ein solcher Bescheid ausgestellt wurde, sind zumindest einmal jährlich in elektronisch geeigneter Form auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zu veröffentlichen. Der gemeine Wert der Zuwendungen ist insoweit abzugsfähig, als er zusammen mit dem gemeinen Wert von Zuwendungen im Sinne der Z 2 insgesamt 10 % des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigt. ...“

Sachverhalt und Vorverfahren

[7] Mit Schreiben vom 12. Mai 2005 bat die Kommission beim österreichischen Bundesministerium für Finanzen um Klarstellung, ob die Empfänger von Zuwendungen nach § 4 Abs. 4 Z 5 EStG (jetzt § 4a Z 1 EStG in der geänderten Fassung) nur in Österreich ansässige Einrichtungen sein könnten, oder ob es sich dabei auch um entsprechende Einrichtungen handeln dürfe, die in anderen Mitgliedstaaten der Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) ansässig seien.

[8] Mit Schreiben vom 5. September 2005 bestätigte das Bundesministerium für Finanzen, dass es sich bei den in § 4 Abs. 4 Z 5 lit. a bis d EStG umschriebenen Spendenempfängern nur um österreichische Einrichtungen handeln könne. Hingegen sei die Anwendung von § 4 Abs. 4 Z 5 lit. e EStG nach dessen Wortlaut nicht auf inländische Einrichtungen beschränkt.

[...]

Zur Klage

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

[15] Nach Ansicht der Kommission verstößt § 4a Z 1 lit. a bis d EStG in der geänderten Fassung dadurch, dass er den Betriebsausgabenabzug nur für Zuwendungen an mit Forschungs- und Lehraufgaben befasste Einrichtungen zulasse, die in Österreich ansässig seien, und zwar unter Ausschluss von Spenden an vergleichbare Einrichtungen, die in anderen Mitgliedstaaten der Union oder des EWR niedergelassen seien, gegen den durch Art. 56 EG und Art. 40 EWR-Abkommen garantierten freien Kapitalverkehr.

[16] Eine solche Bestimmung des österreichischen Rechts sei grundsätzlich nach Art. 56 EG verboten und könne nicht gerechtfertigt werden. Nach ihrem Wortlaut und nach den Ausführungen der Republik Österreich im Vorverfahren unterscheide diese Bestimmung eindeutig nach rein geografischen Kriterien, nämlich danach, ob der Spendenempfänger in Österreich ansässig sei. All diese Erwägungen zu Art. 56 EG gälten entsprechend für Art. 40 EWR-Abkommen. [...]

Würdigung durch den Gerichtshof

[21] Zunächst ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass die Kommission nach ihrer Klageschrift nur auf § 4a Z 1 lit. a bis d EStG in der geänderten Fassung abzielt und nicht auf Z 1 lit. e dieser Bestimmung.

[22] Die Kommission ist im Wesentlichen der Ansicht, dass § 4a Z 1 lit. a bis d EStG in der geänderten Fassung dadurch, dass er die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden nur an die in dieser Bestimmung genannten Einrichtungen zulasse, eine Unterscheidung allein nach dem Kriterium der Ansässigkeit des Spendenempfängers vornehme, was mit den Anforderungen nach Art. 56 EG und Art. 40 EWR-Abkommen unvereinbar sei.

[23] Es ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen (vgl. u. a. Urteil vom 28. Oktober 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[24] Art. 56 Abs. 1 EG verbietet alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern. Der EG-Vertrag bestimmt zwar den Begriff „Kapitalverkehr“ nicht, es steht jedoch fest, dass der Richtlinie 88/361 in Verbindung mit der Nomenklatur in ihrem Anhang Hinweischarakter für die Definition dieses Begriffs zukommt (vgl. Urteil vom 28. September 2006, *Kommission/Niederlande*, C-282/04 und C-283/04, Slg. 2006, I-9141, Randnr. 19). Schenkungen und Stiftungen werden in Anhang I Rubrik XI („Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“) der Richtlinie 88/361 genannt.

[25] Im vorliegenden Fall sieht das EStG in der geänderten Fassung vor, dass Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an die in § 4a Z 1 lit. a bis e genannten Forschungs- und Bildungseinrichtungen steuerlich abzugsfähig sind. Wie die Republik Österreich im Vorverfahren eingeräumt hat, können die in § 4a Z 1 lit. a bis d EStG in der geänderten Fassung umschriebenen Zuwendungsempfänger nur Einrichtungen sein, die in diesem Staat ansässig sind.

[26] Daher führt die fragliche steuerliche Abzugsregelung für Steuerpflichtige, die an Einrichtungen spenden, die in einem anderen Mitgliedstaat als der Republik Österreich ansässig sind, zu einer höheren steuerlichen Belastung als für Steuerpflichtige, die an die in § 4a Z 1 lit. a bis d EStG in der geänderten Fassung genannten Einrichtungen spenden. Da die Möglichkeit des Spendenabzugs das Verhalten des Spenders erheblich beeinflussen kann, ist die fehlende Abzugsfähigkeit von Spenden an Forschungs- und Bildungseinrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat als der Republik Österreich ansässig sind, geeignet, die Steuerpflichtigen davon abzuhalten, an diese zu spenden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. Januar 2009, *Persche*, C-318/07, Slg. 2009, I-359, Randnr. 38).

[27] § 4a Z 1 lit. a bis d EStG in der geänderten Fassung stellt daher eine nach Art. 56 Abs. 1 EG grundsätzlich verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs dar.

[28] Nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG berührt jedoch Art. 56 EG nicht das Recht der Mitgliedstaaten, „die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem ... Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“. Diese Abweichung ist selbst durch Art. 58 Abs. 3 EG begrenzt, wonach die in Abs. 1 dieses Artikels genannten innerstaatlichen Maßnahmen „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen [dürfen]“. Die nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG zulässigen Ungleichbehandlungen müssen daher von den nach Abs. 3 dieses Artikels verbotenen Diskriminierungen unterschieden werden.

[29] Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann eine nationale Steuerregelung wie die fragliche, die zwischen Spenden an inländische Einrichtungen und Spenden an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Einrichtungen unterscheidet, nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Außerdem ist eine Ungleichbehandlung nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. September 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 32, und *Persche*, Randnr. 41).

[30] Die Republik Österreich macht zunächst geltend, dass die in § 4a Z 1 lit. a bis d EStG in der geänderten Fassung genannten Einrichtungen mit den in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen entsprechenden Forschungs- und Bildungseinrichtungen nicht objektiv vergleichbar seien. Soweit nämlich die Steuerregelung im Zusammenhang mit den fraglichen Zuwendungen zu einer unterschiedlichen Behandlung der Steuerpflichtigen je nach dem Ort ihrer Kapitalanlage führt, sieht die Republik Österreich die Ungleichbehandlung zwischen österreichischen Steuerpflichtigen, die an die in § 4a Z 1 lit. a bis d EStG in der geänderten Fassung genannten Einrichtungen spenden, und denjenigen, die an in anderen Mitgliedstaaten ansässige entsprechende Einrichtungen spenden, im Hinblick auf die zwischen den Empfängern dieser Spenden bestehenden Unterschiede als zulässig an.

[31] Diese Ungleichbehandlung sei durch die hoheitliche Einflussnahme in Österreich auf die in § 4a Z 1 lit. a bis d EStG in der geänderten Fassung genannten Einrichtungen gerechtfertigt, die hinsichtlich der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Einrichtungen fehle. Durch diese Einflussnahme könne die öffentliche Hand die Gemeinwohlziele festlegen, die den in dieser Bestimmung genannten Einrichtungen vorgegeben würden, sie bei der Verfolgung dieser Ziele aktiv steuern und bei einem Nichterreichen dieser Ziele eingreifen.

[32] Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten frei wählen können, welche Ziele des Allgemeininteresses sie dadurch fördern wollen, dass sie privaten oder öffentlichen Einrichtungen, die diese Ziele selbstlos verfolgen und die Anforderungen an ihre Verwirklichung erfüllen, steuerliche Vergünstigungen gewähren, sie müssen dieses Ermessen jedoch im Einklang mit dem Unionsrecht ausüben (vgl. in diesem Sinne Urteil *Persche*, Randnr. 48). Die innerstaatlichen Behörden verfügen zwar in Bezug auf im Inland ansässige Einrichtungen über mehr Mittel zur Kontrolle und zur Einflussnahme auf deren Verhalten als hinsichtlich der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen, doch hat die Republik Österreich nicht nachgewiesen, dass in Bezug auf die fraglichen Einrichtungen ein solches Tätigwerden erforderlich ist, um das Erreichen der Ziele des Allgemeininteresses zu gewährleisten, die dieser Mitgliedstaat fördern will.

[33] Außerdem ist es zwar legitim, dass ein Mitgliedstaat die Gewährung von Steuervergünstigungen Einrichtungen vorbehält, die bestimmte Gemeinwohlziele verfolgen, doch kann er solche Vergünstigungen nicht Einrichtungen vorbehalten, die in seinem Hoheitsgebiet ansässig sind (vgl. in diesem Sinne Urteil *Persche*, Randnr. 44).

[34] Im vorliegenden Fall weist die Republik Österreich darauf hin, dass das mit § 4a Z 1 EStG in der geänderten Fassung verfolgte Ziel des Allgemeininteresses die Förderung der Stellung

Österreichs als Wissenschafts- und Ausbildungsstandort sei. Wie die Generalanwältin in Nr. 56 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist dieses Ziel so umschrieben, dass es von nahezu allen in Österreich ansässigen Forschungs- und Bildungseinrichtungen erfüllt wird, während in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Einrichtungen von der fraglichen Steuervergünstigung automatisch ausgeschlossen sind.

[35] Das einzige Kriterium, nach dem sich Steuerpflichtige, die an in Österreich ansässige Einrichtungen spenden, von solchen unterscheiden, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige entsprechende Einrichtungen spenden, ist daher in Wirklichkeit der Ansässigkeitsort des Spendenempfängers. Ein solches Kriterium kann per definitionem kein gültiges Kriterium für die Beurteilung der objektiven Vergleichbarkeit dieser Situationen und somit für das Bestehen eines objektiven Unterschieds zwischen ihnen darstellen (vgl. entsprechend zum freien Dienstleistungsverkehr Urteil vom 11. September 2007, Schwarz und Gootjes-Schwarz, C-76/05, Slg. 2007, I-6849, Randnrn. 72 f.).

[36] Das Vorbringen der Republik Österreich, die in § 4a Z 1 lit. a bis d EStG in der geänderten Fassung genannten Einrichtungen und in anderen Mitgliedstaaten ansässige entsprechende Forschungs- und Bildungseinrichtungen befänden sich nicht in einer objektiv vergleichbaren Lage, weshalb die unterschiedliche Behandlung der der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen je nach dem Ort ihrer Kapitalanlage gerechtfertigt sei, ist daher zurückzuweisen.

[37] Was sodann das Vorbringen anbelangt, es liege ein zwingender Grund des Allgemeininteresses vor, hat der Gerichtshof im Urteil vom 10. März 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Slg. 2005, I-2057, Randnr. 23), zwar entschieden, dass die Förderung von Forschung und Entwicklung ein solcher Grund sein kann, er hat jedoch eine nationale Regelung, die eine Steuervergünstigung nur für Forschungstätigkeiten vorsieht, die im betreffenden Mitgliedstaat durchgeführt werden, als im direkten Gegensatz zu den Zielen der Unionspolitik im Bereich Forschung und technologische Entwicklung stehend angesehen. Nach Art. 163 Abs. 2 EG besteht diese Politik u. a. darin, die der Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Forschung entgegenstehenden steuerlichen Hindernisse zu beseitigen, und sie kann daher nicht durch die Förderung von Forschung und Entwicklung auf nationaler Ebene durchgeführt werden. Soweit sich die Republik Österreich auf dieses Ziel beruft, um die Abzugsfähigkeit von Spenden auf Zuwendungen an österreichische Forschungszentren und Universitäten zu beschränken, gilt für die im vorliegenden Verfahren in Rede stehende steuerliche Spendenbegünstigung dasselbe.

[38] Soweit sich die Republik Österreich auf das Ziel beruft, die innerstaatliche Ausbildung zu fördern – einmal unterstellt, dass ein solches Ziel ein zwingender Grund des Allgemeininteresses sein kann, der geeignet ist, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu rechtfertigen –, kann eine beschränkende Maßnahme nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachtet. Dazu ist festzustellen, dass die Republik Österreich nichts dafür vorgebracht hat, dass das von ihr auf diesem Gebiet verfolgte Ziel ohne die streitige Bestimmung nicht verwirklicht werden kann, und zwar auch nicht mit Mitteln, die die österreichischen Steuerpflichtigen bei der Auswahl der Empfänger, an die sie spenden möchten, weniger einschränkt.

[39] Die Republik Österreich beschränkt sich nämlich auf das – zudem allgemein gehaltene – Vorbringen, dass die Ausdehnung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zuwendungen auf Spenden an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Einrich-

tungen eine teilweise Verlagerung der derzeit den österreichischen Einrichtungen zufließenden Spenden und damit eine Verringerung der Letzteren zur Verfügung stehenden Mittel aus Spendeneinnahmen zur Folge hätte. Die Mittel aus privaten Spenden ergänzten nämlich den Haushalt dieser Einrichtungen, so dass durch die steuerliche Abzugsfähigkeit der fraglichen Spenden zusätzliche Mittel für diese öffentlichen Aufgaben bereitgestellt werden könnten, ohne die das Budget belastenden Ausgaben zu erhöhen.

[40] Was dieses Vorbringen betrifft, gehört nach ständiger Rechtsprechung das Erfordernis, einen Rückgang der Steuereinnahmen zu verhindern, weder zu den in Art. 58 EG genannten Zielen noch zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung einer vom Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne Urteil Persche, Randnr. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[41] Die sich aus der streitigen Regelung ergebende Beschränkung des freien Kapitalverkehrs kann daher nicht mit den Gründen gerechtfertigt werden, auf die sich die Republik Österreich beruft.

[42] Da Art. 40 EWR-Abkommen und Art. 56 EG im Wesentlichen dieselbe rechtliche Tragweite haben (vgl. Urteile vom 11. Juni 2009, Kommission/Niederlande, C-521/07, Slg. 2009, I-4873, Randnr. 33, und *Établissements Rimbaud*, Randnr. 22), gelten sämtliche vorstehenden Erwägungen unter Umständen wie denen des vorliegenden Verfahrens entsprechend für Art. 40 EWR-Abkommen.

[43] Nach alledem stellt § 4a Z 1 lit. a bis d EStG in der geänderten Fassung, indem er die einkommensteuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden auf solche an in Österreich ansässige Einrichtungen beschränkt, eine Beschränkung des in Art. 56 EG und Art. 40 EWR-Abkommen verankerten freien Kapitalverkehrs dar.

[44] Daher ist festzustellen, dass die Republik Österreich dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 56 EG und Art. 40 EWR-Abkommen verstoßen hat, dass sie die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben nur im Fall von in Österreich ansässigen Einrichtungen zugelassen hat. [...]

Verwaltungsanweisungen

Steuerbegünstigte Zwecke (§ 10b EStG); Anwendung des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 27. Januar 2009 – C-318/07 – in der Rechtssache „Persche“

BMF, Schr. v. 16.5.2011 – IV C 4-S 2223/07/0005:008 (DOK 2011/0381377) – Ergänzung zu BMF, Schr. v. 6.4.2010 – IV C 4-S 2223/07/0005 (DOK 2010/0210938)

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in seinem Urteil vom 27. Januar 2009 in der Rechtssache C-318/07 (BStBl II 2010 S. 440) „Persche“ zur steuerlichen Abziehbarkeit unmittelbar geleisteter Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, ansässig sind, u. a. entschieden, dass Artikel 56 EG einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaates entgegensteht, wonach eine steuerliche Abziehbarkeit nur für Zuwendungen an im Inland ansässige Einrichtungen gegeben ist, ohne jede Möglichkeit für den Spender, nachzuweisen, dass eine Zuwendung an einen Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat die nationalen Voraussetzungen für die Gewährung einer solchen Vergünstigung erfüllt.

Nach den Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung des Urteils Folgendes:

Für die Feststellung, ob der ausländische Zuwendungsempfänger die Voraussetzungen des § 10b Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 EStG erfüllt, gelten die für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG für inländische Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen maßgebenden Grundsätze entsprechend. Der ausländische Zuwendungsempfänger muss daher nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO).

Den Nachweis, dass der ausländische Zuwendungsempfänger die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben erfüllt, hat der inländische Spender gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt durch Vorlage geeigneter Belege, dies wären insbesondere Satzung, Tätigkeitsbericht, Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Kassenbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnung über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung, Vorstandsprotokolle, zu erbringen (§ 90 Absatz 2 AO). Bescheinigungen über Zuwendungen von nicht im Inland steuerpflichtigen Organisationen reichen als alleiniger Nachweis nicht aus.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Einkommensteuer - zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Steuerlicher Spendenabzug (§ 10b EStG); Verwendung der verbindlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen nach dem BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2007 – IV C 4 - S 2223/07/0015, DOK 2007/0582656 – (BStBl I 2008 S. 4)

BMF, Schr. v. 17.6.2011 – IV C 4-S 2223/07/0018:004 (DOK 2011/0474108)

Hinweis der Redaktion: Gegenüber der fast wortgleichen Version dieses Schreibens vom 4.5.2011 – IV C 4-S 2223/07/0018:004 (DOK 2011/0352871), ([npOR 2011, 71 f.](#)) ist vor allem zu beachten, dass in Rn. 10 die neue Formulierung für nicht als Sonderausgabe abziehbare Mitgliedsbeiträge geändert wurde. Diese und die weiteren Änderungen sind im Text hervorgehoben.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Verwendung der verbindlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen im Sinne des § 50 Absatz 1 der Einkommensteuereinführungsverordnung - EStDV - Folgendes:

1. Die im Bundessteuerblatt 2008 Teil I Seite 4 veröffentlichten neuen Muster für Zuwendungsbestätigungen sind verbindliche Muster (vgl. § 50 Absatz 1 EStDV). Die Zuwendungsbestätigungen sind vom jeweiligen Zuwendungsempfänger anhand dieser Muster selbst herzustellen. In einer auf einen bestimmten Zuwendungsempfänger zugeschnittenen Zuwendungsbestätigung müssen nur die Angaben aus den veröffentlichten Mustern übernommen werden, die im Einzelfall einschlägig sind.
2. Die Wortwahl und die Reihenfolge der vorgeschriebenen Textpassagen in den vorgenannten Mustern sind beizubehalten, Umformulierungen sind unzulässig. Zusätze sind nur in den nachfolgend genannten Ausnahmefällen (vgl. Randnummer 6) zulässig.
3. Hinsichtlich der optischen Gestaltung der Zuwendungsbestätigung ist es dem Zuwendungsempfänger – unter Berücksichtigung der entsprechenden Vorgaben dieses Schreibens – grundsätzlich freigestellt, ob er eine optische Hervorhebung von Textpassagen beispielsweise durch Einrahmungen und/oder vorangestellte Ankreuzkästchen wählt. Es bestehen auch keine Bedenken, den Namen des Zuwendenden und dessen Adresse untereinander anzuordnen, um dies gegebenenfalls gleichzeitig als Anschriftenfeld zu nutzen. Die Zuwendungsbestätigung darf die Größe einer DIN A 4-Seite nicht überschreiten.
4. Auf der Zuwendungsbestätigung dürfen weder Danksagungen an den Zuwendenden noch Werbung für die Ziele der begünstigten Einrichtung angebracht werden. Entsprechende Texte sind jedoch auf der Rückseite zulässig.
5. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Zuwendungsempfänger auf seinem Mustervordruck alle ihn betreffenden steuerbegünstigten Zwecke nennt. Aus steuerlichen Gründen bedarf es keiner Kenntlichmachung, für welchen konkreten steuerbegünstigten Zweck gespendet bzw. die Spende verwendet wurde.

6. Gegen die Erstellung einer Bestätigung mehrerer Geldzuwendungen (Mitgliedsbeiträge und/oder Geldspenden) in einer förmlichen Zuwendungsbestätigung, einer so genannten Sammelbestätigung, bestehen unter folgenden Voraussetzungen keine Bedenken:

- Anstelle des Wortes „Bestätigung“ ist das Wort „Sammelbestätigung“ zu verwenden.
 - In dieser Sammelbestätigung ist die Gesamtsumme zu nennen.
 - Nach der Bestätigung, dass die Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke verwendet werden, ist folgende Bestätigung auf der Sammelbestätigung zu ergänzen: „Es wird bestätigt, dass über die in der Gesamtsumme enthaltenen Zuwendungen keine weiteren Bestätigungen, weder formelle Zuwendungsbestätigungen noch Beitragsquittungen oder ähnliches ausgestellt wurden und werden.“
 - Auf der Rückseite der Sammelbestätigung oder in der dazugehörigen Anlage ist jede einzelne Zuwendung mit Datum, Betrag und Art (Mitgliedsbeitrag, Geldspende) aufzulisten. Diese Auflistung muss ebenfalls eine Gesamtsumme enthalten, die derjenigen der Sammelbestätigung entspricht, und als „Anlage zur Sammelbestätigung vom ...“ gekennzeichnet sein.
 - Zu jeder einzelnen in der Sammelbestätigung enthaltenen Geldspende ist anzugeben, ob es sich hierbei um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen handelt oder nicht (vergleiche Randnummer 9). Handelt es sich um direkte Geldspenden oder um Geldspenden im Wege des Verzichts auf die Erstattung von Aufwendungen, sind die entsprechenden Angaben dazu entweder auf der Rückseite der Sammelbestätigung oder in der Anlage zu machen.
 - In der Sammelbestätigung ist anzugeben, auf welchen Zeitraum sich diese erstreckt. Die Sammelbestätigung kann auch für nur einen Teil des Kalenderjahrs ausgestellt werden.
7. Der zugewendete Betrag ist sowohl in Ziffern als auch in Buchstaben zu benennen. Für die Benennung in Buchstaben ist es nicht zwingend erforderlich, dass der zugewendete Betrag in einem Wort genannt wird; ausreichend ist die Buchstabenbenennung der jeweiligen Ziffern. So kann z. B. ein Betrag in Höhe von 1.246 Euro als „eintausendzweihundertsechundvierzig“ oder „eins – zwei – vier – sechs“ bezeichnet werden. In diesen Fällen sind allerdings die Leerräume vor der Nennung der ersten Ziffer und hinter der letzten Ziffer in geeigneter Weise (z. B. durch „X“) zu entwerfen.
8. Handelt es sich um eine Sachspende, so sind in die Zuwendungsbestätigung genaue Angaben über den zugewendeten Gegenstand aufzunehmen (z. B. Alter, Zustand, historischer Kaufpreis, usw.). Die im Folgenden für die Sachspende zutreffenden Sätze in den entsprechenden Mustern sind anzukreuzen.

Sachspende aus einem Betriebsvermögen:

Stammt die Sachzuwendung nach den Angaben des Zuwendenden aus dessen Betriebsvermögen, ist die Sachzuwendung mit dem Entnahmewert (zuzüglich der bei der Entnahme angefallenen Umsatzsteuer; vgl. R 10b.1 Absatz 1 Satz 4 EStR 2008) anzusetzen. In diesen Fällen braucht der Zuwendungsempfänger keine zusätzlichen Unterlagen in seine Buchführung aufzunehmen, ebenso sind Angaben über die Unterlagen, die zur Wertermittlung gedient haben, nicht erforderlich. Der Entnahmewert ist grundsätzlich der Teilwert. Der Entnahmewert kann auch der Buch-

wert sein, wenn das Wirtschaftsgut unmittelbar nach der Entnahme für steuerbegünstigte Zwecke gespendet wird (sog. Buchwertprivileg § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 4 und 5 EStG). Der auf der Zuwendungsbestätigung ausgewiesene Betrag darf den bei der Entnahme angesetzten Wert nicht überschreiten.

Sachspende aus dem Privatvermögen:

Handelt es sich um eine Sachspende aus dem Privatvermögen des Zuwendenden, ist der gemeine Wert des gespendeten Wirtschaftsguts maßgebend, wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde (§ 10b Absatz 3 Satz 3 EStG). Ansonsten sind die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Wert der Zuwendung auszuweisen. Dies gilt insbesondere bei Veräußerungstatbeständen, die unter § 17 oder § 23 EStG fallen (z. B. Zuwendung einer mindestens 1%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 17 EStG), einer Immobilie, die sich weniger als zehn Jahre im Eigentum des Spenders befindet (§ 23 Absatz 1 Nummer 1 EStG), eines anderen Wirtschaftsguts im Sinne des § 23 Absatz 1 Nummer 2 EStG mit einer Eigentumsdauer von nicht mehr als einem Jahr). Der Zuwendungsempfänger hat anzugeben, welche Unterlagen er zur Ermittlung des angesetzten Wertes herangezogen hat. In Betracht kommt in diesem Zusammenhang z. B. ein Gutachten über den aktuellen Wert der zugewendeten Sache oder der sich aus der ursprünglichen Rechnung ergebende historische Kaufpreis unter Berücksichtigung einer Absetzung für Abnutzung. Diese Unterlagen hat der Zuwendungsempfänger zusammen mit der Zuwendungsbestätigung in seine Buchführung aufzunehmen.

9. Die Zeile:

„Es handelt sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen Ja ☐ Nein ☐“ auf den Mustern für Zuwendungsbestätigungen von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG, von politischen Parteien im Sinne des Parteiengesetzes, von unabhängigen Wählervereinigungen und von Stiftungen des privaten Rechts, ist immer zu übernehmen und entsprechend anzukreuzen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen ein Zuwendungsempfänger grundsätzlich keine Zuwendungsbestätigungen für die Erstattung von Aufwendungen ausstellt.

10. Mitgliedsbeiträge an steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG sind steuerlich als Sonderausgabe abziehbar, es sei denn, es handelt sich um Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die den Sport oder kulturelle Betätigungen fördern, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen oder die Heimatpflege und Heimatkunde oder Zwecke im Sinne des § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 23 AO verfolgen. Im Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) wurde § 10b Absatz 1 Satz 2 EStG zunächst zu § 10b Absatz 1 Satz 3 EStG und durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8. April 2010 (BGBl. I S. 386) zu § 10b Absatz 1 Satz 8 EStG. Die entsprechende Zitierung in dem Muster für eine „Bestätigung über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeitrag im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes an eine der in § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichneten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen“ ist daher nicht mehr korrekt. Für diese Zuwendungsbestätigungen ist künftig anstelle der Formulierung: „Es wird bestätigt, dass es

sich nicht um einen Mitgliedsbeitrag i. S. v. § 10b Absatz 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz handelt." *folgende* Formulierung: „Es wird bestätigt, dass es sich *nicht* um einen Mitgliedsbeitrag *handelt, dessen Abzug nach § 10b Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes ausgeschlossen ist.*“ zu verwenden. Soweit noch Zuwendungsbestätigungen *nach dem bisher geltenden verbindlichen Muster* erstellt wurden oder werden, wird unterstellt, dass es sich bei der Zitierung in den Mustern um § 10b Absatz 1 Satz 2 EStG in der Fassung des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332) handelt.

11. Werden Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts von diesen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts weitergeleitet und werden von Letzteren die steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht, so hat der „Erstempfänger“ die in den amtlichen Vordrucken enthaltene Bestätigung wie folgt zu fassen: „Die Zuwendung wird entsprechend den Angaben des Zuwendenden an[Name des Letztempfängers verbunden mit dem Hinweis auf dessen öffentlich-rechtliche Organisationsform] weitergeleitet.“
12. Für maschinell erstellte Zuwendungsbestätigungen sind zudem die Festlegungen in den Einkommensteuer-Richtlinien zu beachten (R 10b.1 Absatz 4 EStR 2008).
13. Die in den Mustern für Zuwendungsbestätigungen vorgesehenen Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung und zu der steuerlichen Anerkennung der Zuwendungsbestätigung sind bei den jeweiligen Zuwendungsbestätigungen zu übernehmen.
14. Nach § 50 Absatz 4 EStDV hat die steuerbegünstigte Körperschaft ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. Es ist in diesem Zusammenhang zulässig, das Doppel in elektronischer Form zu speichern. Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (BMF-Schreiben vom 7. November 1995, BStBl I Seite 738) gelten entsprechend.
15. Für Zuwendungen nach dem 31. Dezember 1999 ist das Durchlaufpendenverfahren keine zwingende Voraussetzung mehr für die steuerliche Begünstigung von Spenden. Ab 1. Januar 2000 sind alle steuerbegünstigten Körperschaften im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG zum unmittelbaren Empfang und zur Bestätigung von Zuwendungen berechtigt. Dennoch dürfen juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen auch weiterhin als Durchlaufstelle auftreten und Zuwendungsbestätigungen ausstellen (vgl. R 10b.1 Absatz 2 EStR 2008). Sie unterliegen dann aber auch - wie bisher - der Haftung nach § 10b Absatz 4 EStG. Dach- und Spitzenorganisationen können für die ihnen angeschlossenen Vereine dagegen nicht mehr als Durchlaufstelle fungieren.

Das BMF-Schreiben vom 2. Juni 2000 - IV C 4 - S 2223 - 568/00 - (BStBl I Seite 592) zur Verwendung der verbindlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen einschließlich der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 10. April 2003 - IV C 4 - S 2223 - 48/03 - (BStBl I Seite 286) (Änderung der Randnummer 7) und vom 24. Februar 2004 - IV C 4 - S 2223 - 19/04 - (BStBl I Seite 335) wird hiermit aufgehoben.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG; Beförderung von kranken und verletzten Personen

BMF, Schr. v. 7.4.2011 - IV D 3-S 7174/10/10002 (DOK 2011/0276710)

Mit Urteil vom 12. August 2004, V R 45/03 (BStBl 2005 II S. 314), hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass „der Transport von Personen, die körperlich oder geistig behindert sind und auf die Nutzung eines Rollstuhls angewiesen sind, unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG fällt und dass ein Fahrzeug dann für die Beförderung von kranken und verletzten Personen besonders eingerichtet ist, wenn es im Zeitpunkt der Beförderung nach seiner gesamten Bauart und Ausstattung speziell für die Beförderung verletzter und kranker Personen bestimmt ist“. Unerheblich ist nach dieser Entscheidung, ob das Fahrzeug zum Zwecke einer anderweitigen Verwendung umgerüstet werden kann. Ferner führt der BFH in seiner Begründung aus, dass kein Grund ersichtlich ist, die Befreiung nicht zu gewähren, wenn im Zeitpunkt der Beförderung ein besonders eingerichtetes Fahrzeug i.S.d. § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG vorliegt, mit dem auch tatsächlich ein Krankentransport durchgeführt wird, obwohl das für den Transport verwendete Fahrzeug durch einen Umbau seine Eigenschaft als besonders eingerichtetes Transportmittel verlieren könnte.

Zur Klarstellung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Beförderungen von kranken und verletzten Personen in so genannten Kombifahrzeugen - Fahrzeuge, in denen noch serienmäßig Sitze vorhanden sind, auf denen Personen steuerpflichtig befördert werden bzw. werden könnten - wird unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder in Abschnitt 4.17.2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1. Oktober 2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 25. März 2011 - IV D 2 - S 7419/09/10001 - (2011/0245775) - geändert worden ist, Abs. 1 bis 3 wie folgt gefasst:

„(1) ¹Ein Fahrzeug (Kraft-, Luft- und Wasserfahrzeug) ist für die Beförderung von kranken und verletzten Personen besonders eingerichtet, wenn es durch die vorhandenen Einrichtungen die typischen Merkmale eines Krankenfahrzeugs aufweist, z. B. Liegen, Spezialsitze. ²**Spezielle Einrichtungen für den Transport von Kranken und Verletzten können u. a. auch eine Bodenverankerung für Rollstühle, eine Auffahr-rampe sowie eine seitlich ausfahrbare Trittstufe sein.**

³Bei Fahrzeugen, die nach dem Fahrzeugschein als Krankenkraftwagen anerkannt sind (§ 4 Abs. 6 PBefG), ist stets davon auszugehen, dass sie für die Beförderung von kranken und verletzten Personen besonders eingerichtet sind. ⁴Serienmäßige Personenkraftwagen, die lediglich mit blauem Rundumlicht und Einsatzhorn, sog. Martinshorn, ausgerüstet sind, erfüllen die Voraussetzungen nicht (BFH-Urteil vom 16.11.1989, V R 9/85, BStBl 1990 II S. 255). ⁵Die Ausstattung mit einer Trage und einer Grundausstattung für „Erste Hilfe“ reicht nicht aus.

(2) ¹Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG ist es nicht erforderlich, dass das verwendete Fahrzeug für die Beförderung von kranken und verletzten Personen dauerhaft besonders eingerichtet ist; das Fahrzeug muss aber im Zeitpunkt der begünstigten Beförderung nach seiner Bauart und Ausstattung speziell für die Beförderung verletzter und kranker Personen bestimmt sein (vgl. BFH-Urteil vom 12. 8. 2004, V R 45/03, BStBl 2005 II S. 314). ²Bei der Beförderung mit Fahrzeugen, die zum Zweck einer anderweitigen Verwendung umgerüstet werden können,

sind die Voraussetzungen für jede einzelne Fahrt, z. B. mittels eines Fahrtenbuchs, nachzuweisen. ³Befördert der Unternehmer neben kranken oder verletzten Personen in einem hierfür besonders eingerichteten Fahrzeug weitere Personen, ist das auf die Beförderung der weiteren Personen entfallende Entgelt steuerpflichtig; ein für steuerfreie und steuerpflichtige Beförderungsleistungen einheitliches Entgelt ist aufzuteilen.

(3) Die Steuerbefreiung gilt nicht nur für die Beförderung von akut erkrankten und verletzten Personen, sondern auch für die Beförderung von Personen, die körperlich oder geistig behindert und auf die Benutzung eines Rollstuhls angewiesen sind (vgl. BFH-Urteil vom 12. 8. 2004, V R 45/03, BStBl 2005 II S. 314).“

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Entgegenstehende Verwaltungsanweisungen sind nicht mehr anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Umsatzsteuer; Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab dem 1. Januar 2011, § 15 Abs. 1b UStG

BMF, Schr. v. 22.6.2011 – IV D 2 - S 7103-b/10/10001 :001 (DOK 2011/0467333)

Durch Art. 4 Nr. 3, 9 und 10 des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist der Vorsteuerabzug für Grundstücke neu geregelt worden, die der Unternehmer sowohl für Zwecke seines Unternehmens als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals nutzt (teilunternehmerisch genutzte Grundstücke). Die Ergänzungen in § 3 Abs. 9a Nr. 1, § 15 Abs. 4 und § 15a Abs. 8 UStG, sowie die neu eingefügten § 15 Abs. 1b und § 15a Abs. 6a UStG sind am 1. Januar 2011 in Kraft getreten (Art. 32 Abs. 5 JStG 2010).

Der neue Vorsteuerausschluss des § 15 Abs. 1b UStG basiert auf Art. 168a MwStSystRL (ABl. EU 2010 Nr. L 10 S. 1), der zum 1. Januar 2011 umzusetzen ist.

Die Umsatzsteuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen für ein teilunternehmerisch genutztes Grundstück ist nach § 15 Abs. 1b UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt. Daher unterliegt die Verwendung dieses Grundstücks für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des Personals, nicht der unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. Dies gilt entsprechend bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden.

Für die Aufteilung der Vorsteuern nach § 15 Abs. 1b UStG gelten die allgemeinen Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG.

Ändert sich die Verwendung des Grundstücks, liegt eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG vor. Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG setzt voraus, dass die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG vorliegen. Soweit ein Grundstück, eine Berechtigung, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gilt, oder ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist, ist eine Korrektur der Vorsteuer nach § 15a UStG ausgeschlossen. Sofern sich die nichtunternehme-

rische bzw. private Verwendung erhöht und eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG durchzuführen ist, erfolgt keine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 10. Juni 2011, IV D 3 - S 7117/11/10001 (2011/0478774), BStBl I S. 583 - geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Abschnitt 2.11 Abs. 18 wird wie folgt gefasst:

„(18) ¹Wird ein gemeindliches Schwimmbad sowohl für das Schulschwimmen als auch für den öffentlichen Badebetrieb genutzt, ist unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt, die Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb grundsätzlich als wirtschaftlich selbständige Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG anzusehen. ²Die wirtschaftliche Tätigkeit ist unter der Voraussetzung von R 6 Abs. 5 KStR 2004 ein Betrieb gewerblicher Art. ³Das Schwimmbad kann damit dem Unternehmen zugeordnet werden. ⁴Ist der öffentliche Badebetrieb nicht als Betrieb gewerblicher Art zu behandeln, weil die Voraussetzungen von R 6 Abs. 5 KStR 2004 nicht erfüllt sind, kann die Gemeinde das Schwimmbad nicht einem Unternehmen zuordnen. ⁵Damit rechnet die Gesamttätigkeit des gemeindlichen Schwimmbads zum nichtunternehmerischen Hoheitsbereich mit der Folge, dass Vorsteuerabzug und – **auch in den Fällen der Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG** – eine steuerbare Wertabgabe in der Form der Überlassung des Schwimmbads für Zwecke des Schulschwimmens nicht in Betracht kommen.

Beispiel:

¹Eine Gemeinde, die **selbst Schulträger ist**, errichtet ein Schwimmbad, das **sie** von vornherein sowohl zum Schulschwimmen als auch für den öffentlichen Badebetrieb **nutzt**. ²Die Gemeinde ordnet das Schwimmbad nach Abschnitt 15.2 Abs. 21 vollumfänglich ihrem Unternehmen zu. ³Vorsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung der Gesamtanlage Schwimmbad anfallen, sind unter den Voraussetzungen des § 15 UStG (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 21) nach § 15 Abs. 1b UStG nur abziehbar, soweit sie auf die Verwendung für den öffentlichen Badebetrieb entfallen (vgl. Abschnitt 15.6a). ⁴In den Fällen, die der Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG unterliegen, ist die Verwendung des Gegenstands für hoheitliche Zwecke (Schulschwimmen) unabhängig davon, ob den Schulen das Schwimmbad zeitweise ganz überlassen wird (vgl. BFH-Urteil vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II S. 658, Abschnitt 4.12.11) oder das Schulschwimmen während des öffentlichen Badebetriebs stattfindet (vgl. BFH-Urteil vom 10. 2. 1994, V R 33/92, BStBl II S. 668, Abschnitt 4.12.6 Abs. 2 Nr. 10), nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als steuerbare und steuerpflichtige Wertabgabe zu behandeln. ⁵Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe sind nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die durch die Überlassung des Schwimmbades für das Schulschwimmen entstandenen Ausgaben des Unternehmers für die Erbringung der sonstigen Leistung; vgl. Abschnitt 10.6 Abs. 3. ⁶Die Wertabgabe kann nach den im öffentlichen Badebetrieb erhobenen Eintrittsgeldern bemessen werden; vgl. Abschnitt 10.7 Abs. 1 Satz 4.“

2. Abschnitt 3.4 Abs. 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) ¹Eine Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG setzt voraus, dass der verwendete Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet ist und die unternehmerische Nutzung des Gegenstands zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. ²Zur Frage der Zuordnung zum Unternehmen gilt Abschnitt 3.3 Abs. 1 entsprechend. ³Wird ein dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand, bei dem kein Recht zum Vorsteuerabzug bestand (z.B. ein von einer Privatperson erworbener Computer), für nichtunternehmerische Zwecke genutzt, liegt eine sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG nicht vor. ⁴**Ist der dem Unternehmen zugeordnete Gegenstand ein Grundstück – insbesondere ein Gebäude als wesentlicher Bestandteil eines Grundstücks – und wird das Grundstück auch nichtunternehmerisch oder für den privaten Bedarf des Personals genutzt, so dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG insoweit ausgeschlossen ist (vgl. Abschnitt 15.6a), entfällt eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. ⁵Sofern sich später der Anteil der nichtunternehmerischen Nutzung des dem Unternehmensvermögen insgesamt zugeordneten Grundstücks im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG erhöht, erfolgt eine Berichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG (vgl. Abschnitt 15.6a Abs. 5) und keine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.“**

3. Nach Abschnitt 3.4 Abs. 5 wird folgende Zwischenüberschrift eingefügt:

„Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG, die unter die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG fallen“

4. Abschnitt 4.12.1 Abs. 3 Satz 6 wird wie folgt gefasst:

„⁶Soweit die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks/Gebäudes für nichtunternehmerische Zwecke steuerbar ist **und die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG Anwendung findet (vgl. auch Abschnitt 3.4 Abs. 6 bis 8)**, ist diese nicht einer steuerfreien Grundstücksvermietung im Sinne des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG gleichgestellt (vgl. BFH-Urteil vom 24.7.2003, V R 39/99, BStBl 2004 II S. 371, und BMF-Schreiben vom 13.4.2004, BStBl I S. 469).“

5. Abschnitt 15.2 Abs. 6 wird wie folgt gefasst:

„(6) Folgende Sonderregelungen für den Vorsteuerabzug sind zu beachten:

1. ¹Nach § 15 Abs. 1a UStG sind Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt. ²Ausgenommen von der Vorsteuerabzugsbeschränkung sind Bewirtungsaufwendungen, soweit § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG einen Abzug angemessener und nachgewiesener Aufwendungen ausschließt (vgl. auch Abschnitte 15.6 Abs. 6).

2. **Nach § 15 Abs. 1b UStG sind Vorsteuerbeträge für ein dem Unternehmen zugeordnetes teilunternehmerisch genutztes Grundstück nicht abziehbar, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfallen (vgl. Abschnitt 15.6a).**

3. Ermitteln Unternehmer ihre abziehbaren Vorsteuern nach den Durchschnittssätzen der §§ 23 oder 23a UStG, ist insoweit ein weiterer Vorsteuerabzug ausgeschlossen (§ 70 Abs. 1 UStDV, § 23a Abs. 1 UStG).

4. Bewirkt der Unternehmer Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG, ist er nicht berechtigt, die ihm in diesen Fällen für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuern abzuziehen (§ 25 Abs. 4 UStG, vgl. Abschnitt 25.4).

5. Ein Wiederverkäufer, der für die Lieferung beweglicher körperlicher Gegenstände die Differenzbesteuerung des § 25a Abs. 2 UStG anwendet, kann die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer sowie die Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung nicht als Vorsteuer abziehen (§ 25a Abs. 5 UStG).“

6. Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe a Sätze 1 und 2 werden wie folgt gefasst:

„a) ¹Umsatzsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung oder Nutzung eines solchen Gegenstands (z. B. durch den Kauf oder die Miete sowie den laufenden Unterhalt eines Computers oder Kraftfahrzeugs), können grundsätzlich in vollem Umfang abgezogen werden, wenn der Gegenstand dem Unternehmen insgesamt zugeordnet wird; zum Ausgleich dafür unterliegt die Verwendung des Gegenstands für unternehmensfremde Zwecke nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer. ²Zum Vorsteuerausschluss nach § 15 Abs. 1b UStG bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken siehe Abschnitte 3.4 Abs. 2 Sätze 4 und 5 sowie 15.6a.“

7. Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe b Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Entsprechendes gilt, wenn ein Vorsteuerabzug nur teilweise möglich ist und sich aus dem Umfang des geltend gemachten Vorsteuerabzugs nicht ergibt, mit welchem Anteil das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet wurde oder, **wenn § 15 Abs. 1b UStG Anwendung findet (vgl. Abschnitt 15.6a).**“

8. Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2 Buchstabe c Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Ordnet der Unternehmer den Gegenstand dem Unternehmen voll zu **und findet § 15 Abs. 1b UStG keine Anwendung**, kann er die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten in voller Höhe abziehen.“

9. Nach Abschnitt 15.6 wird folgender Abschnitt 15.6a eingefügt:

„15.6a. Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken

(1) ¹**Teilunternehmerisch genutzte Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG sind Grundstücke, die sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch oder für den privaten Bedarf des Personals genutzt werden. ²Den Grundstücken gleichgestellt sind nach § 15 Abs. 1b Satz 2 UStG Gebäude auf fremdem Grund und Boden sowie Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten (z.B. Erbbaurechte). ³§ 15 Abs. 1b UStG stellt eine Vorsteuerabzugsbeschränkung dar und berührt nicht das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers nach § 15 Abs. 1 UStG (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 21).**

(2) ¹Eine teilunternehmerische Verwendung im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG liegt vor, wenn das dem Unternehmen zugeordnete Grundstück teilweise für Zwecke außerhalb des Unternehmens oder für den privaten Bedarf des Personals verwendet wird. ²Hierzu gehören nur solche Grundstücksverwendungen, die ihrer Art nach zu einer unentgeltlichen Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG führen können. ³Eine Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG scheidet deshalb aus bei der Mitbenutzung von Parkanlagen, die eine Gemeinde ihrem unternehmerischen Bereich – Kurbetrieb als Betrieb gewerblicher Art – zugeordnet hat, durch Personen, die nicht Kurgäste sind, weil es sich hierbei nicht um eine Nutzung für Zwecke außerhalb des Unternehmens handelt (vgl. BFH-Urteil vom 18.8.1988, V R 18/83, BStBl II S. 971). ⁴Das Gleiche gilt, wenn eine Gemeinde ein Parkhaus den Benutzern zeitweise (z.B. in der Weihnachtszeit) gebührenfrei zur Verfügung stellt, wenn damit neben dem Zweck der Verkehrsberuhigung auch dem Parkhausunternehmen dienende Zwecke (z.B. Kundenwerbung) verfolgt werden (vgl. BFH-Urteil vom 10. 12. 1992, V R 3/88, BStBl 1993 II S. 380). ⁵Ist die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks für den privaten Bedarf des Personals ausnahmsweise überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst oder als Aufmerksamkeit zu beurteilen, ist der Vorsteuerabzug ebenfalls nicht nach § 15 Abs. 1b UStG eingeschränkt, weil die in der Nutzungsüberlassung liegenden unternehmerischen Zwecke den privaten Bedarf des Personals überlagern (vgl. dazu Abschnitt 1.8 Abs. 3 und 4). ⁶Eine teilunternehmerische Verwendung im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG liegt nicht nur vor, wenn die verschiedenen Nutzungen räumlich voneinander abgegrenzt sind, sondern auch, wenn sie – wie z. B. bei Ferienwohnungen oder Mehrzweckhallen – zeitlich wechselnd stattfinden.

(3) ¹Nach § 15 Abs. 1b Satz 1 UStG ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt. ²Dem Vorsteuerauschluss unterliegen auch die wesentlichen Bestandteile des Grundstücks, z. B. Gebäude und Außenanlagen. ³Hiervon unberührt bleiben Gegenstände, die umsatzsteuerrechtlich selbständige Zuordnungsobjekte im Sinne des § 15 Abs. 1 UStG darstellen (z. B. Photovoltaikanlage und Blockheizkraftwerk). ⁴Aufgrund der Vorsteuerabzugsbeschränkung nach § 15 Abs. 1b UStG unterliegt die Verwendung eines Grundstücks für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des Personals, nicht der unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (vgl. Abschnitt 3.4 Abs. 2).

(4) ¹Für die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen für Zwecke des § 15 Abs. 1b UStG gelten die Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG entsprechend. ²Zur Vorsteueraufteilung bei Gebäuden vgl. Abschnitt 15.17 Abs. 5 bis 8.

(5) ¹Sofern sich die Verwendung des teilunternehmerisch genutzten Grundstücks ändert, liegt eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG vor (§ 15a Abs. 6a UStG, vgl. Abschnitt 15a.2). ²Unter Be-

achtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG durchzuführen. ³Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ist nur möglich, soweit das Grundstück dem Unternehmensvermögen zugeordnet worden ist (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 6 Nr. 2, 4 und 5).

(6) ¹Wird ein insgesamt dem Unternehmensvermögen zugeordnetes teilunternehmerisch genutztes Grundstück, das nach § 15 Abs. 1b UStG nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, veräußert, unterliegt der Umsatz im vollen Umfang der Umsatzsteuer, wenn auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG wirksam verzichtet wird (§ 9 UStG, vgl. Abschnitt 9.1). ²Es liegt insoweit eine Änderung der Verhältnisse vor, die zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führt (§ 15a Abs. 8 Satz 2 UStG, vgl. Abschnitt 15a.2).

(7) Beispiele zum Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG; die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG findet keine Anwendung:

Beispiel 1:

¹Unternehmer U, der nur vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze ausführt, lässt zum 1.1.02 ein Einfamilienhaus (EFH) fertig stellen. ²Die Herstellungskosten betragen insgesamt 300.000 € zzgl. 57.000 € Umsatzsteuer. ³U nutzt das Gebäude ab Fertigstellung planungsgemäß zu 40% für seine vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätze und zu 60% für private Wohnzwecke. ⁴U macht einen Vorsteuerabzug in Höhe von 22.800 € (40% von 57.000 €) bei dem zuständigen Finanzamt geltend ohne schriftlich mitzuteilen, in welchem Umfang er das Grundstück seinem Unternehmen zugeordnet hat.

⁵U hat durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in Höhe von 40 % dokumentiert, dass er in dieser Höhe das Grundstück seinem Unternehmen zugeordnet hat (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2 Satz 8). ⁶Da U gegenüber dem Finanzamt nicht schriftlich erklärt hat, dass er das Grundstück insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, kann diese Zuordnung zum Unternehmen nicht unterstellt werden (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2 Satz 10 und Nr. 2 Buchst. b). ⁷Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG sind 22.800 € (57.000 € x 40%) als Vorsteuer abziehbar. ⁸§ 15 Abs. 1b UStG findet keine Anwendung, da U den für die privaten Wohnzwecke genutzten Grundstücksanteil nicht seinem Unternehmen zugeordnet hat.

⁹Sofern der für private Wohnzwecke genutzte Grundstücksanteil später unternehmerisch genutzt wird, ist eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des U nach § 15a UStG nicht zulässig, da U diesen Grundstücksanteil nicht nachweisbar seinem Unternehmen zugeordnet hat (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 6). ¹⁰Verringert sich hingegen später der Umfang der unternehmerischen Nutzung des dem Unternehmen zugeordneten Grundstücksanteils (z.B. Nutzung des gesamten Grundstücks zu 80% für private Wohnzwecke und zu 20% für unternehmerische Zwecke), ist unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 UStDV eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG durchzuführen. Eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG erfolgt nicht.

Beispiel 2:

¹Unternehmer U, der nur vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze ausführt, lässt zum 1.1.02 ein Einfamilienhaus fertig stellen. ²Die Herstellungskosten betragen insgesamt 300.000 € zzgl. 57.000 € Umsatzsteuer. ³Die Nutzfläche des Einfamilienhauses beträgt 200 qm. ⁴U nutzt das Gebäude ab Fertigstellung planungsgemäß zu 40% für seine vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätze und zu 60% für private Wohnzwecke. ⁵Die laufenden Aufwendungen, die auf das gesamte Grundstück entfallen, betragen in dem Jahr 02 1.500 € zzgl. 285 € Umsatzsteuer. ⁶U hat dem zuständigen Finanzamt schriftlich mitgeteilt, dass er das Grundstück im vollen Umfang seinem Unternehmen zugeordnet hat. ⁷U hat das Grundstück insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet und seine Zuordnungsentscheidung dokumentiert. ⁸Da U 60% des Gebäudes für seine privaten nichtunternehmerischen Zwecke verwendet, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG nur in Höhe von 22.800 € (57.000 € x 40%) zulässig. ⁹Da die laufenden Kosten nicht direkt der unternehmerischen bzw. privaten Nutzung des Grundstücks zugeordnet werden können, beträgt der Vorsteuerabzug aus den laufenden Aufwendungen nach dem Verhältnis der Nutzflächen nach Aufteilung 114 € (§ 15 Abs. 4 Satz 4 UStG).

Beispiel 3:

- ¹Sachverhalt wie Beispiel 2. ²Zum 1.1.05 erhöht sich
- a) die unternehmerische Nutzung des Gebäudes (EFH) um 12 Prozentpunkte auf 52%. U führt wie bisher nur vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze aus.
 - b) die private Nutzung des Gebäudes (EFH) um 15 Prozentpunkte auf 75%.

Zu a)

¹Es liegt zum 1.1.05 eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 6a UStG vor, da sich die unternehmerische Nutzung erhöht hat. ²Die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV sind überschritten.

Jahr 05:

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 57.000 €
 Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 22.800 € (entspricht 40% von 57.000 €)
 Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1.1.02
 Dauer des Berichtigungszeitraums: 1.1.02 bis 31.12.11
 Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung in 05: 52%
 Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug: Vorsteuer zu 52% statt zu 40%
 Berichtigungsbetrag: 12 Prozentpunkte von 1/10 von 57.000 € = 684 € sind zu Gunsten des U zu korrigieren.

Zu b)

¹Es liegt zum 1.1.05 eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 6a UStG vor, da sich die private Nutzung erhöht hat. ²Die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV sind überschritten.

Jahr 05:

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 57.000 €
 Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 22.800 € (entspricht 40% von 57.000 €)
 Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1.1.02
 Dauer des Berichtigungszeitraums: 1.1.02 bis 31.12.11
 Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung in 05: 25%
 Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug: Vorsteuer zu 25% statt zu 40%
 Berichtigungsbetrag: 15 Prozentpunkte von 1/10 von 57.000 € = 855 € sind zu Ungunsten des U zu korrigieren.

Beispiel 4:

¹Sachverhalt wie Beispiel 2. ²Im Jahr 06 lässt U das Einfamilienhaus um ein Dachgeschoss erweitern, welches für fremde unternehmerische Zwecke, die nicht mit der Nutzung der eigenen unternehmerisch genutzten Flächen in Zusammenhang stehen, steuerpflichtig vermietet wird. ³Die Herstellungskosten hierfür betragen 100.000 € zzgl. 19.000 € Umsatzsteuer. ⁴Das Dachgeschoss ist zum 1.7.06 bezugsfertig und hat eine Nutzfläche von 100 qm. ⁵Zusätzlich lässt U im gleichen Jahr die Außenfassade neu streichen. ⁶Die Aufwendungen hierfür betragen 10.000 € zzgl. 1.900 € Umsatzsteuer. ⁷Der Ausbau des Dachgeschosses steht nicht in einem einheitlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit den bereits vorhandenen Flächen. ⁸Es liegt deshalb ein eigenständiges Zuordnungsobjekt vor. ⁹Unabhängig von der bereits bei Herstellung des Gebäudes getroffenen Zuordnungsentscheidung kann das Dachgeschoss dem Unternehmen zugeordnet werden. ¹⁰Da U das Dachgeschoss steuerpflichtig vermietet, ist er zum Vorsteuerabzug in Höhe von 19.000 € berechtigt; es erfolgt keine Vorsteuerkürzung nach § 15 Abs. 1b UStG. ¹¹Der Anstrich der Außenfassade entfällt auf alle Stockwerke. ¹²Nach § 15 Abs. 1b UStG berechtigt nur der Teil der Aufwendungen zum Vorsteuerabzug, der auf die unternehmerische Nutzung des Gebäudes entfällt. ¹³Die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 Satz 4 UStG erfolgt nach dem Verhältnis der Nutzflächen: 40% von 200 qm (bisherige Nutzfläche) + 100% von 100 qm (Dachgeschoss) = 180 qm von 300 qm (60%)
 60% von 1.900 € = 1.140 € Vorsteuer

Beispiel 5:

- ¹Sachverhalt wie Beispiel 2. ²U verkauft das Grundstück zum 1. 1. 09 an
- a) eine Privatperson steuerfrei für 400.000 €.
 - b) einen anderen Unternehmer und optiert nach § 9 Abs. 1 UStG zur Steuerpflicht. Der Verkaufspreis beträgt 400.000 € (netto). Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG liegt nicht vor.

Zu a)

¹Die nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Veräußerung führt zu einer Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 8 UStG, da das Gebäude teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. ²Die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV sind überschritten.

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 57.000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 22.800 € (entspricht 40% von 57.000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1.1.02

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1.1.02 bis 31.12.11

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung im Berichtigungszeitraum: Jahr 02 bis 08 = 40%

Änderung der Verhältnisse:

ab Jahr 09 = 40 Prozentpunkte (0% statt 40%)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr:

(57.000 € / 10 Jahre = 5.700 €)

Jahre 09 bis 11 = je 2.280 € (5.700 € x 40%)

³Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist für die Jahre 09 bis 11 zusammengefasst in der ersten Voranmeldung für das Kalenderjahr 09 vorzunehmen (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV).

Zu b)

¹Die steuerpflichtige Veräußerung führt zu einer Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 8 UStG, da das Gebäude nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. ²Die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV sind überschritten. ³Die Umsatzsteuer für die steuerpflichtige Lieferung schuldet der Erwerber (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG).

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 57.000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 22.800 € (entspricht 40% von 57.000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1.1.02

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1.1.02 bis 31.12.11

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung im Berichtigungszeitraum: Jahr 02 bis 08 = 40%

Änderung der Verhältnisse:

ab Jahr 09 = 60 Prozentpunkte (100% statt 40%)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr:

(57.000 € / 10 Jahre = 5.700 €)

Jahre 09 bis 11 = je 3.420 € (5.700 € x 60%)

⁴Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist für die Jahre 09 bis 11 zusammengefasst in der ersten Voranmeldung für das Kalenderjahr 09 vorzunehmen (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV)."

10. Abschnitt 15.19 Absatz 3 Nr. 2 wird wie folgt gefasst:

„2. ¹Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug einheitlicher Gegenstände entfallen, sind **grundsätzlich** in vollem Umfang abziehbar. ²Zum Ausgleich unterliegt die Nutzung für den nichtunternehmerischen Bereich der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG der Steuer. ³Das gilt auch, wenn der auf den nichtunternehmerischen Bereich entfallende Anteil der Verwendung überwiegt. ⁴**Zum Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 1b UStG bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken siehe Abschnitte 3.4 Abs. 2 Sätze 4 und 5 sowie 15.6a.**“

11. Abschnitt 15a.2 Abs. 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) ¹Verwendung im Sinne des § 15a UStG ist die tatsächliche Nutzung des Berichtigungsobjekts zur Erzielung von Umsätzen. ²Als Verwendung sind auch die Veräußerung, die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b und 9a

UStG (vgl. BFH-Urteil vom 2. 10. 1986, V R 91/78, BStBl 1987 II S. 44) und die teilunternehmerische Nutzung eines Grundstücks im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG (§ 15a Abs. 6a UStG, vgl. Abschnitt 15.6a) anzusehen. ³Unter Veräußerung ist sowohl die Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG, z. B. auch die Verwertung in der Zwangsvollstreckung, als auch die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter zu verstehen. ⁴Voraussetzung ist jedoch, dass das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt dieser Umsätze objektiv noch verwendungsfähig ist.“

12. In Abschnitt 15a.2 Abs. 2 wird in Nr. 6 der Punkt durch ein Komma ersetzt und folgende Nr. 7 ergänzt:

„7. wenn sich die Verwendung eines Grundstücks im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG ändert (§ 15a Abs. 6a UStG, vgl. Abschnitt 15.6a).“

13. In Abschnitt 15a.2 Abs. 6 Nr. 1 wird folgender Buchstabe e) ergänzt:

„e) Änderung des Umfangs der teilunternehmerischen Nutzung eines Grundstücks im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG;“

14. In Abschnitt 15a.4 Abs. 3 wird Satz 1 wie folgt gefasst:

„¹War der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug aus der Sicht des § 15 Abs. 1b bis 4 UStG sachlich unrichtig, weil der Vorsteuerabzug ganz oder teilweise zu Unrecht vorgenommen wurde oder unterblieben ist, ist die unrichtige Steuerfestsetzung nach den Vorschriften der AO zu ändern.“

Anwendung

Die Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken gilt ab dem 1. Januar 2011 für alle Grundstücke, die nicht unter die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG (Artikel 4 Nr. 12 des JStG 2010) fallen.

Die Änderungen in § 3 Abs. 9a Nr. 1, § 15 Abs. 1b und 4 Satz 4, § 15a Abs. 6a und 8 Satz 2 UStG sind nach § 27 Abs. 16 UStG nicht auf Wirtschaftsgüter im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG anzuwenden, die auf Grund eines vor dem 1. Januar 2011 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft worden sind oder mit deren Herstellung vor dem 1. Januar 2011 begonnen worden ist. Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden.

Die Verwendung teilunternehmerisch genutzter Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, unterliegt in den Fällen, die unter die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG fallen, weiterhin der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Die unter Nr. 1, 3 und 4 dargestellten Änderungen bzw. Ergänzungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses sind ab dem 1. Januar 2011 anzuwenden und die in 2, 5 bis 14 dargestellten Änderungen bzw. Ergänzungen sind ab dem 1. Januar 2011 in allen Fällen anzuwenden, die nicht unter die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG fallen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Rezensionen

Organe von Vereinen und Stiftungen – Organisation und Anstellungsverhältnis

Von Tobias Grambow. München, Verlag C. H. Beck 2011. 260 S., 29,- EUR, ISBN: 978-3-406-60838-4.

Die Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaften wie einer Aktiengesellschaft oder einer GmbH und ihren Organen sind gesetzlich weitreichend geregelt und zudem durch Rechtsprechung und Literatur detailliert aufgearbeitet. Für den Verein und die rechtsfähige Stiftung kann Vergleichbares nicht behauptet werden. Rechtsprechung und Literatur sind vergleichsweise spärlich und beschränken sich zudem überwiegend auf das organschaftliche Rechtsverhältnis zwischen juristischer Person und ihren Organen. Die zunehmende Professionalisierung des Managements von Vereinen und Stiftungen konfrontiert die Verantwortlichen und die Beratungspraxis aber immer häufiger mit Fragestellungen, die für die Aktiengesellschaft und die GmbH längst beantwortet sind. Kann etwa im Anstellungsvertrag eines Vereinsvorstands ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot vereinbart werden? Diesen und vielen anderen, teilweise bislang kaum behandelten Fragen geht Grambow in seinem vor allem als Ratgeber für die Verantwortlichen von Vereinen und Stiftungen konzipierten Buch nach.

Kernstück des Ratgebers sind die über 100 Seiten umfassenden Ausführungen zum Anstellungsverhältnis zwischen Organmitglied und juristischer Person, die kaum einen Aspekt unbeleuchtet lassen. Themen wie Elterngeld und Elternzeit werden ebenso angesprochen wie die betriebliche Altersvorsorge, Pensionsansprüche oder die Überlassung eines Dienstfahrzeuges einschließlich dessen steuerrechtlicher Behandlung. Kundig weist Grambow den Leser bei den jeweiligen Detailaspekten auf jene Besonderheiten hin, die sich aus der Gemeinnützigkeit des Vereins oder der Stiftung ergeben.

Im Einzelnen ist der erste Teil dem Verein (S. 1-208) und der zweite der rechtsfähigen privaten Stiftung (S. 209-237) gewidmet. Im ersten Teil finden sich einführende Darstellungen (Grundlagen, Idealverein und wirtschaftlicher Verein, Gemeinnützigkeit, Organe von Vereinen [S. 1-13]) sowie Ausführungen zum Vorstand (S. 14-182) bzw. besonderen Vertreter gemäß § 30 BGB (S. 182-207). Die Darstellungen zum Vorstand umfassen die Themengebiete Compliance, Haftung des Vorstands, Zurechnung gemäß § 31 BGB, Bestellung und Beendigung der Organstellung als Vorstand, arbeitsrechtlicher und sozialversicherungsrechtlicher Status von Vereinsvorständen, Zuständigkeit für Abschluss, Änderung und Beendigung des Anstellungsvertrags, die AGB-Kontrolle des Anstellungsvertrags, Inhalt und Gestaltung des Anstellungsvertrags sowie dessen Beendigung. Die Ausführungen zum besonderen Vertreter orientieren sich an denen zum Vorstand und gehen vertieft nur auf die Besonderheiten gegenüber diesem ein. Ähnlich verhält es sich mit dem zweiten Teil. Nach einführenden Erläuterungen (Grundlagen des Stiftungsrechts, gemeinnützige Stiftung, Organe der Stiftung) wird der Stiftungsvorstand behandelt. Dabei werden dieselben Themenkreise wie beim Vereinsvorstand angesprochen. Die Ausführungen beschränken sich dementsprechend auch auf die Darstellungen der Besonderheiten und Abweichungen bei der Stiftung.

Dass das Buch mehr als praktischer Ratgeber denn als wissenschaftliches Nachschlagewerk verstanden werden will, belegen nicht nur die einführenden Worte des Autors, die

zahlreichen Vorschläge für einzelne Vertragsklauseln in den jeweiligen Kapiteln sowie die beiden umfänglichen Muster für einen Anstellungs- und Aufhebungsvertrag im dritten Teil des Buches (S. 239-251), sondern auch die Gesamtkonzeption: Die Ausführungen zu den jeweiligen Fragestellungen sind lösungs- und handlungsorientiert gehalten. Grambow stellt vorwiegend allein die herrschende Meinung bzw. die gefestigte Rechtsprechung dar und belegt diese häufig mit wenigen Nachweisen. Für das Buchkonzept und die Buchadressaten ist diese Fokussierung auf das praktisch Relevante ein entscheidender Vorteil, der einen schnellen Zugriff auf die Materie ermöglicht. Allerdings erschwert die weitgehende Ausblendung kritischer Anmerkungen bzw. der fehlende Nachweis von Gegenstimmen dem Leser ein eigenes Problembewusstsein zu entwickeln. Nur vereinzelt bezieht Grambow kritisch gegen die Rechtsprechung und die ihr folgende Literatur Stellung, so etwa bei der Frage, in welchem Umfang auch Holdingvereine als wirtschaftliche Vereine zu qualifizieren sind. Die fehlende Auseinandersetzung mit Gegenauffassungen schadet dem Konzept des Buches als Ratgeber jedoch nicht. Zu bedauern ist da vielmehr, dass an einigen Stellen auch für die Praxis wesentliche Fragestellungen eher oberflächlich angesprochen werden. So wird zwar dargestellt, wann Ersatzansprüche des Vereins gegen Organmitglieder verjähren. Die Ausführungen beschränken sich aber auf die umformulierte Wiedergabe des Gesetzeswortlautes, wobei noch nicht einmal die einschlägigen Normen genannt werden. Die praktisch bedeutsame Frage, auf wessen Wissen es für den Beginn der Verjährungsfrist gemäß § 199 BGB ankommt, spricht Grambow gar nicht an.¹ Ebenso vermisst man bei den Erläuterungen zu § 42 BGB Ausführungen zur Frage, ob auch dem Vereinsvorstand eine Sanierungsfrist – in Analogie zu § 15a Abs. 1 InsO etwa von 3 Wochen – ab Insolvenzzureife einzuräumen ist.² Schließlich ist es für ein Buch mit Erscheinungsdatum 2011 ungewöhnlich, wenn Gesetzesänderungen aus dem Jahre 2010 und davor keine Berücksichtigung gefunden haben. Im Fall des neuen Stiftungsgesetzes für das Land Sachsen-Anhalt (vgl. S. 219 Fn. 1026) mag Grund dafür sein, dass sich seine Verabschiedung wohl mit der Manuskriptfertigstellung überschneiden hat. Warum aber das Stiftungsgesetz von Bayern teilweise in der Fassung vor dem 1.8.2008 zitiert wird, ist nicht nachvollziehbar (vgl. S. 220 Fn. 1027³ und 1035). Damit sind aber auch schon die wenigen Schwächen des Buches aufgezählt. Diese Defizite fallen bei einer Gesamtbetrachtung nicht ins Gewicht und ändern nichts daran, dass das Buch ein fundierter Ratgeber für die Praxis ist, der vor allem für das Anstellungsverhältnis ein in dieser Vollständigkeit einmaliges Kompendium darstellt.

1 Vgl. dazu jüngst BGH, Urt. v. 15.3.2011 – II ZR 301/09, Tz. 10, ZIP 2011, 858; BGH, Urt. v. 9.2.2009 – II ZR 292/07, Tz. 34, BGHZ 179, 344, 354; ausführlich G. Roth, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, 2011, § 17 Rn. 77; Gollan, Vorstandschaft in der Stiftung, 2009, S. 253 ff.

2 Vgl. dazu G. Roth/Knof, Die Stiftung in Krise und Insolvenz, KTS 2009, 163, 177 f. und G. Roth, EWiR 2010, S. 556 mit Verweis auf die Korrelation von Zahlungsverbot (Massesicherungspflicht) und außergerichtlicher Sanierungsfrist.

3 Aufgrund einer Änderung des Art. 14 S. 2 BayStiftG durch Gesetz v. 22.6.2008 ist die belegte Aussage auch inhaltlich unzutreffend geworden und es wird nicht nur die falsche Norm zitiert (so bei Fn. 1035).

Festschrift für Klaus J. Hopt zum 70. Geburtstag am 24. August 2010 – Unternehmen, Markt und Verantwortung

Von Stefan Grundmann, Brigitte Haar, Hanno Merkt, Peter O. Mühlert, Marina Wellenhofer, Harald Baum, Jan von Hein, Thomas von Hippel, Katharina Pistor, Markus Roth und Heike Schweitzer (Hrsg.). Berlin, Verlag Walter de Gruyter 2010. 2 Bände, 3447 S., 599,- EUR, ISBN: 978-3-89949-628-4.

Die zweibändige Festschrift ehrt auf über 3400 Seiten einen der ganz Großen des Wirtschaftsrechts. Des allgemeinen Verweises auf das Wirtschaftsrecht bedarf es, weil Klaus J. Hopt wie kaum ein anderer die vielen Facetten des Wirtschaftsrechts erforscht und ganze Rechtsgebiete, scil. das Kapitalmarktrecht, quasi im Alleingang entwickelt hat. Neben jenen Themen, für die Hopt grenzüberschreitend als großer Wissenschaftler und einflussreicher Berater der Legislative, Judikative und Praxis bekannt ist (Bank- und Kapitalmarktrecht, Unternehmensrecht sowie das Handels- und Privatrecht), hat er von der Allgemeinheit eher unbemerkt auch Großes für das Stiftungsrecht im Speziellen und das Non-Profit-Recht im Allgemeinen geleistet. Er hat im Mai 2000 zusammen mit Dieter Reuter ein internationales und interdisziplinäres Symposium über das „Stiftungsrecht in Europa“ abgehalten, dessen Ergebnisse im gleichnamigen Werk veröffentlicht worden sind und damit in einer politisch entscheidenden Phase die stiftungsrechtliche Diskussion maßgeblich beeinflusst. Auch später hat er mit einem Gemeinschaftswerk (Hopt/Walz/v. Hippel/Then [eds.], The European Foundation: A New Legal Approach, 2006) auf die Fortentwicklung des Stiftungsrechts eingewirkt. Zusammen mit seinem Schüler Thomas von Hippel hat er schließlich das Werk „Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organizations“ (2010) herausgegeben und die Governance-Diskussion in Deutschland um neue rechtsvergleichende Facetten bereichert. Es verwundert daher nicht, dass unter den 185 Jubiläumsbeiträgen vier sehr lesenswerte Beiträge zum Stiftungs- und Vereinsrecht zu finden sind.

Barbara Grunewald und Joachim Hennrichs zeichnen die „Haftungsrisiken für Vorstandsmitglieder insolvenzgefährdeter Vereine“ nach (S. 93-112). Ihr Fokus richtet sich zunächst auf den objektiven Pflichtenkreis der Insolvenzantragspflicht. Die Autoren sprechen sich dafür aus, auch dem Vereinsvorstand die „dreiwöchige ‚Galgenfrist‘“ des § 15a Abs. 1 S.1 InsO¹ zuzubilligen. Aus der Insolvenzantragspflicht leiten sie die Pflicht ab, eine Solvenzprüfung vorzunehmen, deren Intensität sich bis zu einer eingehenden Solvenzkontrolle bei Zweifeln an der Solvenz gleitend verdichten soll. Im Hinblick auf die persönliche Verantwortung eines jeden Vorstandsmitglieds untersuchen Grunewald und Hennrichs die Überwachungspflichten nicht ressortzuständiger Vorstandsmitglieder. Unter Auswertung der Rechtslage zu den Kapitalgesellschaften kommen sie zu dem überzeugenden Ergebnis, dass eine interne Ressortaufteilung das Prinzip der Gesamtverantwortung nicht außer Kraft setzt, sondern lediglich die Verantwortung der nicht ressortzuständigen Vorstandsmitglieder zunächst auf eine Pflicht zur Überwachung des Finanzvorstands reduziert, selbst wenn alle oder nur einzelne Vorstandsmitglieder ehrenamtlich tätig sind. Im dritten Teil ihres Beitrags gehen Grunewald und Hennrichs auf die Haftung des Vorstands gegenüber dem Verein ein. Die bis zu den beiden Hinweisbeschlüssen des BGH vom 8.2.2010 heftig umstrittene Frage, ob auch der Vereinsvorstand einem Zahlungsverbot analog § 64 S. 1 GmbHG unterliegt, vernei-

nen sie im Anschluss an den BGH. Den Schluss des Beitrags bilden die Ausführungen zur Haftung des Vereinsvorstands gegenüber den Vereinsgläubigern gemäß § 42 Abs. 2 S. 2 BGB. Entgegen der wohl einhelligen Meinung und der Entstehungsgeschichte des § 31a BGB sprechen sich Grunewald und Hennrichs für eine Begrenzung der Verantwortlichkeit ehrenamtlicher Vorstandsmitglieder auch im Außenverhältnis in Analogie zu § 31a BGB auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit aus. Zur Begründung führen sie an, dass anderenfalls die gesellschaftspolitisch gewollte Stärkung des ehrenamtlichen Engagements empfindlich gestört werden würde, da der Freistellungsanspruch gegen den Verein in dessen Insolvenz ins Leere geht.

Peter Rawert widmet sich unter dem Titel „Die staatsfreie Stiftung“ (S. 177-194) einem Dauerbrenner des Stiftungsrechts: Ist die Treuhandstiftung¹ eine Alternative zur rechtsfähigen Stiftung? Eingangs belegt Rawert, warum die Fragestellung auch nach der Reform des Bundesstiftungsrechts und der Kodifizierung eines Anspruchs auf Anerkennung der Stiftung nach wie vor aktuell ist. Einen Grund sieht er in dem Drang vieler Anerkennungsbehörden, unter Verweis auf ihre vorgebliche Beratungsfunktion frühzeitig durch die „Empfehlung“ ihrer „bewährten“ Mustersatzungen Konformität zu erzielen, um so für eine handhabbare Stiftungsaufsicht Sorge zu tragen. Der Wunsch nach Einheitlichkeit könne in Einzelfällen sogar in „hoheitlichen Erziehungsversuchen“ des potentiellen Stifters enden. Der Antwort auf die eingangs gestellte Frage nähert sich Rawert zunächst aus dogmatischer Sicht. Er erläutert den Begriff der fiduziarischen Stiftung und bettet ihn in den funktionalen Stiftungsbegriff ein. Anmerkenswert sind die Konsequenzen, die Rawert aus dem funktionalen Stiftungsbegriff ableitet: Auch die rechtsfähige Stiftung sei entgegen dem tradierten Verständnis nicht bloß ein in Rechtsfähigkeit erwachsenes selbständiges Zweckvermögen, sondern vielmehr sei sie eine juristische Person, die ein Zweckvermögen habe. Zudem bemüht Rawert den funktionalen Stiftungsbegriff, um die vertragstypologische Einordnung des Stiftungsgeschäfts der unselbständigen Stiftung als Schenkung unter Auflage zu untermauern. Nachdem das theoretische Terrain abgesteckt ist, erläutert Rawert schließlich, wie durch kluge Vertragsgestaltung bei der fiduziarischen Stiftung eine langfristige Zweckverwirklichung sichergestellt und sie damit in praxi der rechtsfähigen Stiftung sehr angenähert werden kann. Als Mittel der Wahl schlägt Rawert die Errichtung eines zweckloyalen Stiftungsträgers durch den Stifter selbst vor, also die Gründung einer juristischen Person durch den Stifter, deren Zweck sich in der Trägerfunktion für die zu errichtende Stiftung erschöpft. Wegen der damit geschaffenen faktischen Identität zwischen Träger und Stiftung werden nicht nur Haftungsfragen obsolet, sondern die unselbständige Stiftung kann unproblematisch auch operativ und nicht nur fördernd tätig werden. Der Loyalität des Stiftungsträgers kann sich der Stifter nach Rawert durch eine Verklammerung von „Organmitgliedschaft“ in der fiduziarischen Stiftung und persönlicher Mitgliedschaft in ihrem korporativ strukturierten Träger versichern, so dass als Stiftungsträger auch die GmbH oder UG (haftungsbeschränkt) bestens geeignet erscheinen. Schließlich stellt Rawert dar, wie durch die Einbeziehung der „virtuellen“ Gremien der unselbständigen Stiftung – allen voran des Kontrollorgans – und des Anfallberechtigten in das Vertragsverhältnis zwischen Stifter und Stiftungsträger die Stiftungsverfassung ge-

1 Synonym: fiduziarische oder unselbständige Stiftung.

gen satzungswidrige Änderungen und das Stiftungsvermögen gegen Umwidmungen praktisch vollständig immunisiert werden können.

Um Fragen einer „verbandsrechtlichen Einheit“ anderer Art kreist der Beitrag von *Reuter*. Unter dem Titel „Der Verein im Verein“ (S. 195-216) legt er in gewohnter Präzision die Besonderheiten des sogenannten Gesamtvereins und die daraus zu ziehenden Schlussfolgerungen offen. Die Wiedergabe des Meinungsstands zur Zulässigkeit eines Hauptvereins mit integrierten, aber rechtlich verselbständigten Untergliederungen (Zweigvereinen/Spartenvereinen) zu Beginn nutzt *Reuter* nicht nur als historische Reminiszenz an vergangene Kontroversen, sondern zur ersten Schärfung des Problemverständnisses. Dass sich der „Verein im Verein“ nicht nur sprachlich vom „Verein neben dem Verein“ unterscheide, manifestiere sich in der Einheit der Mitgliedschaft in beiden Vereinen in Form einer gestuften Mehrfachmitgliedschaft, die in § 7 Abs. 1 Parteiengesetz für die als Gesamtvereine organisierten Parteien gesetzlich fundiert ist. In der Mehrfachmitgliedschaft liegt nach Ansicht *Reuters* letztlich der Grund, warum jene Ansichten, die den Gesamtverein in das Prokrustesbett der überkommenen Vereinsrechtsdogmatik zu zwingen versuchen, nicht überzeugen können. Als Kern einer als notwendig erachteten Sonderrechtsdogmatik des Gesamtvereins identifiziert *Reuter* konsequent die „Einheit der Mitgliedschaft trotz Vielheit der Vereine“ mit weitreichenden Folgen. So bedürfe es nur eines Mitgliedschaftserwerbes, um simultan sowohl die Mitgliedschaft im Hauptverein als auch im Zweigverein zu erlangen. Spiegelbildlich könne der Austritt nur insgesamt und nicht partiell erfolgen. Für das Verhältnis zwischen Haupt- und Zweigverein stellt *Reuter* einen Vorrang der Satzung des Hauptvereins fest. Die Einheit der Mitgliedschaft wirke sich schließlich auch auf Umwandlungskonstellationen aus. So reiche etwa für den „Beitritt“ eines bisher selbständigen Vereins in einen Gesamtverein der Erwerb der Mitgliedschaft im zukünftigen Hauptverein nicht aus. Dadurch würde keine Mehrfachmitgliedschaft, sondern lediglich eine zusätzliche Einfachmitgliedschaft begründet. Hinzu kommen muss nach *Reuter* die Verzahnung von Haupt- und Zweigverein durch Anpassung der Satzungen, wobei der Verteilung der Zuständigkeiten besonderes Gewicht zukomme. Damit allerdings überhaupt von einem Zweigverein und nicht lediglich von einer bloßen unselbständigen Untergliederung gesprochen werden kann, müsse die Zweigstelle die ihr durch die Hauptsatzung zugewiesene Zuständigkeit nicht nur als „Selbstverwaltungseinheit“, sondern auch als „Selbstgesetzgebungseinheit“ wahrnehmen. Das zwingende Erfordernis, dass die Satzung des Zweigvereins substantielle Regelungen über das Vereinsleben enthalten muss und nicht nur als Rumpfsatzung global auf jene des Hauptvereins verweisen darf, lenkt *Reuter* im letzten Teil seines Beitrags zunächst auf die zulässige Einflussnahme des Hauptvereins auf den Zweigverein durch Zustimmungsvorbehalte, Bestell- und Abberufungsrechte etc. Als Maßstab zieht er dazu den Homogenitätsbedarf auf Ebene des Hauptvereins heran, der begriffsnotwendiger Gegenpol zum Dezentralisierungsbedürfnis des Gesamtvereins sei, welches sich aus der großen Mitgliederzahl, deren räumlicher Verteilung und der anzutreffenden Interessenvielfalt im Einzelnen ergebe.

Von Hippel greift schließlich ein zentrales Forschungsgebiet des Jubilars auf, um anknüpfend an das eingangs erwähnte gemeinsame Forschungsprojekt die Frage zu beantworten: „Corporate Governance durch Steuerrecht im Nonprofit-Sek-

tor: wünschenswert oder systemwidrig?“ (S. 817-832). Zunächst bereitet *von Hippel* das praktische und methodische Feld, indem er darlegt, warum bei Non-Profit-Organisationen ein spezifisches Kontrollproblem besteht und dass sich die daraus folgenden Fehlentwicklungen insbesondere in offenen oder verdeckten Gewinnausschüttungen, der Förderung heimlicher Zwecke oder der Missachtung der Widmung von externen Geldzuwendungen niederschlagen können. Nach Ansicht *von Hippels* hält das Zivilrecht gegen diese Missbrauchsmöglichkeiten keine ausreichenden Lösungsmodelle bereit, die sich auch in praxi als hinreichend effektiv erweisen. In näherer Zukunft sei auch mit entsprechenden legislativen Korrekturen nicht zu rechnen. Dieser Befund bestärkt *von Hippel* in seinem Plädoyer, den Blick vom Zivilrecht als – zwar dogmatisch-systematisch naheliegender, aber offenkundig unergiebig – Quelle für einen Lösungsansatz abzuwenden und ihn auf ein alternatives Konzept zu richten, das sich in der Praxis faktisch schon bewährt habe, nämlich die rechtsformneutrale Kontrolle gemeinnütziger Organisationen durch die Finanzbehörden. Im zentralen Teil seines Beitrags untersucht *von Hippel* exemplarisch, inwiefern das steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsrecht zur Verbesserung der Corporate Governance von Non-Profit-Organisationen taugt. Er bejaht eine Steuerungswirkung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen des Ausschließlichkeits- und Selbstlosigkeitsgebot und des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung, indem sie erweiterte Gewinnausschüttungsverbote aufstellen bzw. verhindern, dass die Förderung des eigentlichen Satzungszwecks durch die Verfolgung heimlicher Zwecke untergraben wird. Für die Beschränkung des Umfangs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch die so genannte Geprägetheorie und das Verbot eines Verlustausgleichs im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb konstatiert *von Hippel* hingegen nur insoweit einen Governanceeffekt, als sie der Gefahr entgegenwirken, dass eine Organisation ihre Identität als gemeinnützige Organisation wegen wirtschaftlicher Betätigung verlieren könnte. Resümierend konstatiert *von Hippel*, dass das steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsrecht nicht alle Fehlentwicklungen unterbinden kann. Effizient verhindere es nur offene und verdeckte Gewinnausschüttungen. Keine Steuerungswirkung bestehe, soweit die Missachtung von Widmungen externer Geldzuwendungen unterbunden werden soll. Bedingt wirksam erweisen sich schließlich nach Ansicht *von Hippels* die Vorschriften der §§ 51 ff. AO, der Verfolgung heimlicher Zwecke durch das Management entgegen zu wirken.

Dr. Gregor Roth, wissenschaftlicher Assistent

II. Themenblock – NPOs als Sozialunternehmer im Wettbewerb

Diskussionsleitung: Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

- 14.15 – 15.00 Uhr **Vergaberecht nach der Europäischen Dienstleistungsrichtlinie und die Berücksichtigung sozialer/ökologischer Faktoren**
Prof. Dr. Martin Burgi, Lehrstuhl für Deutsches und Europäisches Öffentliches Recht, Ruhr-Universität Bochum
- 15.00 – 15.30 Uhr **Diskussion**
- 15.30 – 16.00 Uhr **Leverage Philanthropy – Social Venture Capital**
Dr. Sebastian Käpplinger, LL.M., P+P Pöllath + Partners, Berlin
- 16.00 – 16.30 Uhr **Das Jonglieren mit den Rechtsformen in der Praxis von Social Entrepreneurs**
Rainer Höll, Ashoka Deutschland gGmbH, München
- 16.30 – 17.00 Uhr **Diskussion**
- 17.00 – 17.30 Uhr **Kaffeepause**
- 17.30 – 18.30 Uhr **Podiumsdiskussion: Das Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht – notwendiges Regelungswerk oder unnötige Behinderung des Dritten Sektors?**
 Diskussion mit Steuerexperten der Fraktionen: *Sabine Bätzing-Lichtenthäler*, MdB, Mitglied der SPD-Bundestagsfraktion, *Prof. Dr. Hans Fleisch*, Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V., Berlin; *Lisa Paus*, MdB, Mitglied des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags
 Diskussionsleitung: *Dr. Stephan Schauhoff*, Flick Gocke Schaumburg, Bonn
- 20.00 – 24.00 Uhr **Gemeinsames Abendessen im Hotel Atlantic Kempinski Hamburg**
 Verleihung des W. Rainer Walz – Preises 2010

2.TAG: SAMSTAG, DEN 05.11.2011

08.30 – 09.00 Uhr Begrüßungskaffee

III. Themenblock – Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

Diskussionsleitung: Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Dipl. Volkswirt, Universität Bonn

- 09.00 – 09.30 Uhr **Bilanzierung für eine Erfolgsrechnung spendensammelnder Organisationen nach dem neuen IDW-Standard**
Prof. Dr. Reiner-Peter Doll, Mitglied des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), Betriebswirtschaftslehre, Hochschule Heilbronn
- 09.30 – 10.00 Uhr **Diskussion mit Susanne Zeidler**, Kirche in Not/ Ostpriesterhilfe e.V., Königstein
- 10.00 – 10.45 Uhr **Aktuelle Entwicklungen des Gemeinnützigkeitsrechts aus der Sicht der Finanzverwaltung**
Ingo Graffe, Ministerialrat, Referatsleiter Körperschaftsteuer, Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz
- 10.45 – 11.30 Uhr **Kaffeepause**
- 11.30 – 12.15 Uhr **Aktuelle Rechtsprechung des BFH zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht**
Dr. Markus Märten, Richter am Bundesfinanzhof, München
- 12.15 – 12.45 Uhr **Diskussion**
- 12.45 – 13.30 Uhr **Deutsche und Europäische Umsatzsteuer für NPOs (Rechtsprobleme der Freiwilligendienste, Reformüberlegungen der EU)**
Prof. Dr. Thomas Küffner, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Küffner Maunz Langer Zugmaier, München
- 13.30 – 14.00 Uhr **Diskussion**
- 14.00 Uhr **Verabschiedung der Teilnehmer, Fingerfood**



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

ANTWORT – FAX
(040) 30 70 6 – 275

Termine

Freitag, 04. November 2011
08.30 – 18.30 Uhr
Samstag, 05. November 2011
08.30 – 14.00 Uhr

Veranstaltungsort

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

Partner der Hamburger Tage:



Die Veranstaltung wird gefördert durch:



Anmeldung und Information

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

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

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



Tagungspreis: € 790,- (USt.-frei).

- ☐ **Ja, ich melde mich verbindlich für die o.g. Tagung vom 04. – 05. November 2011 an.** Den Tagungspreis in Höhe von € 790,- (USt.-frei) werde ich nach Rechnungseingang überweisen. Frühbucherrabatt: 10%. Bei Buchung bis zum 09.10.2011 spare ich € 79,- und zahle € 711,-.
- ☐ **Ja, ich melde mich verbindlich für die o.g. Tagung an zum Vorzugspreis für Mitglieder des Dritten Sektors** (€ 650,- [USt.-frei] gegen Nachweis; Frühbucherrabatt: 10% bis 09.10.2011: € 585,-).
- ☐ Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege
☐ Deutscher Kulturrat
☐ Bundesverband Deutscher Stiftungen
☐ Deutscher Olympischer Sportbund
☐ Deutscher Naturschutzring
☐ Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft
☐ VENRO - Verband Entwicklungspolitik deutscher Nichtregierungsorganisationen

Die Tagungsgebühren schließen ausführliche Tagungsunterlagen, Mittag-/Abendessen, Pausengetränke sowie die Abendveranstaltung ein. USt. wird lediglich auf die Verpflegungspauschale erhoben. Mit der Rechnung erhalten Sie weitere Informationen.

Name/Vorname

Beruf/Position

Tätigkeitsschwerpunkt

Institution/Firma

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort

Telefon

E-Mail

Datum/Unterschrift

Fortsetzung von Seite VI

Frauen, Ältere, Migranten und Teilzeitbeschäftigte stärker zu aktivieren. Er plädierte u.a. für eine Bildungsexpansion unter dem Stichwort „lebenslanges Lernen“, für eine Ausweitung der Arbeitszeiten von Frauen, für eine gesteuerte Zuwanderung sowie für Maßnahmen bei den Arbeitgebern: Verdienst- und Aufstiegsmöglichkeiten, Förderung eines gesunden Alterns und eine bessere Vereinbarkeit von Beruf und Familie.

Im Vortrag „Finanzen: Veränderte Rahmenbedingungen – Herausforderungen für die Zukunftssicherung“ verdeutlichte Prof. Dr. Dr. *Rudolf Hammerschmidt*, Vorsitzender des Vorstandes der Bank für Sozialwirtschaft AG, warum bereits heute in Bezug auf die Zukunfts- und Investitionsfähigkeit eine starke Differenzierung der Anbieter der Sozial- und Gesundheitswirtschaft zu erkennen ist: Während die finanzielle Handlungsfähigkeit beim größten Teil der Unternehmen gewährleistet sei und die Insolvenzquote insgesamt niedrig liege, hätten Unternehmen, die sich strategisch falsch aufgestellt und am Markt vorbei geplant haben, wirtschaftliche Probleme. Zur Orientierung könne man hier die Umsatzrendite und die Eigenkapitalquote heranziehen. *Hammerschmidt* prognostizierte, dass sich die sozialen Dienstleistungsmärkte künftig stärker aufgliedern werden in einen reinen Wohlfahrtsmarkt, einen gemischt finanzierten Markt und einen Privatmarkt. Der Wandel vom Anbieter- zum Nachfragermarkt vollziehe sich aufgrund der Lage der öffentlichen Haushalte schneller als erwartet.

Der Nachmittag des ersten Kongresstages bot den Teilnehmern die Möglichkeit, sich zu einem selbst gewählten Schwerpunkt ausführlich zu informieren. Sieben Foren standen zur Auswahl.

Das erste Forum „Leistungen erbringen und Investitionen tätigen. Möglichkeiten der Förderung und Vergütung unter sich ändernden Bedingungen“ beleuchtete zunächst die aktuelle Lage der Finanzierungsträger und der Leistungsanbieter. Drei Praxisbeispiele stellten sich der Frage, ob ein kooperatives Management zwischen Finanzierungsträgern und Leistungsanbietern möglich ist. Die ganzheitliche Betrachtung des Personalmanagements sowie die Gewinnung, Bindung und Qualifizierung von Mitarbeiter/innen als strategische Aufgabe stand im Mittelpunkt des zweiten Forums „Von der Personalverwaltung zur Personalpolitik. Sind Maßnahmen zur Reduktion der Personalkosten angesichts der Personalknappheit zielführend?“ Diese Frage wurde im dritten Forum „Tarifpolitik und Vergütung zwischen Personalknappheit, Preiswettbewerb und Leitbild“ von bekannten sozialwirtschaftlichen Akteuren diskutiert. Das vierte Forum beleuchtete das Thema „Diversity Management: Mode oder Weg aus der Demographiefalle?“ durch die Beiträge „Wirtschaftlicher Erfolg durch gelebte Vielfalt – ein Perspektivwechsel“ und „Diversity Praxis konkret: Implementierung und Steuerung“ theoretisch und praktisch. Drei erfahrene Führungskräfte aus der Sozialwirtschaft diskutierten im fünften Forum „Voraussetzungen und Erfolgsbedingungen langfristiger Investitionsfinanzierung“ die Sicherung der Investitionsfähigkeit und die Finanzierung von Investitionen als Führungsaufgabe. Die veränderten Voraussetzungen und Möglichkeiten der Investitionsfinanzierung aus Sicht einer Bank und die Abhängigkeit der Investitionsfähigkeit von der Rechtsform und der Unternehmensgröße waren weitere Themen. Das sechste Forum „Das unternehmerische Risiko steigt zukünftig: Wirtschaftliche Tendenzen rechtzeitig erkennen und steuern“ beleuchtete die Ursachen und Gestaltungsmöglichkeiten der unternehmensinternen Gefährdung der wirtschaftlichen Zukunftsfähigkeit aus der Perspektive der Anbieter und aus der Perspektive der Finanz- und Beratungsdienstleister. Zudem wurden leistungs-

Lars Leuschner Das Konzernrecht des Vereins



2011. Ca. 480 Seiten
(Jus Privatum).
ISBN 978-3-16-150827-1
Leinen ca. € 100,-
(Oktober)

Vereine sind oft in ähnlicher Weise wie Handelsgesellschaften in Unternehmensgruppen eingebunden. Lars Leuschner befasst sich mit den aus dieser Verbundenheit resultierenden Problemen und geht dabei sowohl auf den Verein in der Rolle der Obergesellschaft als auch den abhängigen Verein ein.

Vereine sind im Zuge ihrer gestiegenen unternehmerischen Bedeutung vielfach in ähnlicher Weise wie Handelsgesellschaften in Unternehmensgruppen eingebunden. Lars Leuschner identifiziert die hierdurch hervorgerufenen Probleme und führt sie Lösungen zu. Besonderen Raum nimmt dabei die Konstellation ein, dass ein Verein als Konzernspitze fungiert. In diesem Zusammenhang geht der Autor unter anderem der Frage nach, inwieweit die aus dem Aktienrecht bekannten »Holzmüller-Grundsätze« auch auf den Verein Anwendung finden und deren Vorstände zwingen, im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen die Mitgliederversammlung zu befragen. Ausführlich behandelt wird aber auch die Rolle des Vereins als abhängiger Verband. Mit Blick auf die Stellung des Vereins als Grundtypus der privatrechtlichen Körperschaft zielen die diesbezüglichen Überlegungen darauf, über das Konzernrecht des Vereins hinaus Grundzüge des Rechts des abhängigen Verbands herauszuarbeiten.

Maßgeschneiderte Informationen: www.mohr.de



Mohr Siebeck
Tübingen
info@mohr.de
www.mohr.de

fähige Instrumente der Unternehmens- und Risikosteuerung vorgestellt. Im siebten Forum „Wirkungsorientiertes Controlling: Die Wirkungs- und Wirksamkeitsmessung gewinnt an Bedeutung“ standen nach einem Impulsvortrag zur Einführung in die Thematik Praxisbeispiele und technische Möglichkeiten von wirkungsorientiertem Controlling auf dem Programm.

„Die Sozialleistungsträger zwischen finanzieller Austrocknung und Daseinsfürsorge: Gibt es einen Ausweg?“ Diese Frage stand am Beginn des zweiten Kongresstages. Dr. Fritz Baur, Ehrenvorsitzender der Bundesarbeitsgemeinschaft der überörtlichen Träger der Sozialhilfe, stellte die These auf, dass Deutschland am Ende eines langen sozialpolitischen Weges angekommen und eine Umorientierung notwendig sei. Für alle Wechselfälle des Lebens seien im Lauf der Entwicklung des Sozialstaatssystems staatliche Hilfen entstanden. Dies habe zu einem zersplitterten „kausalen Kästchensystem“ geführt. Erforderlich sei es jedoch, ohne großen Aufwand ganzheitliche Hilfen anzubieten. Dazu gehöre auch, dass das Sozialrecht für die Bevölkerung durchschaubarer werden müsse. Baur forderte, einfachere Gesetze zu machen und die gesetzlichen Regelungen zu reduzieren. Die Handlungsnotwendigkeit zur Umgestaltung des Sozialsystems steige in gleichem Maße wie die Schulden.

Auf mittlere Sicht müsse eine Reihe von Rahmenbedingungen geändert werden. Hier nannte Baur u.a. ein späteres Rentenalter, eine höhere Quote älterer Beschäftigter, eine stärkere Gesundheitsvorsorge und vor allem ein System, das mehr auf die Bedürfnisse benachteiligter Gruppen (große Familien, behinderte und kranke Menschen) ausgerichtet werden müsse. Für den Normalbürger und dessen Risiken (Krankheit, Alter etc.) sollten eine Grundversorgung und eine Verpflichtung zur Selbstversorgung gelten.

Im letzten Plenumsvortrag beschäftigte sich Prof. Dr. Günter Dueck, Chief Technology Officer, IBM, mit der Fragestellung der kulturellen Auswirkungen von neuen Technologien. Die Automatisierung durch die IT und die Demokratisierung durch das Internet greife in alle Lebensbereiche ein. Auch das Gesundheitssystem werde durch die IT automatisiert. Das betreffe As-

sistenzsysteme in Gesundheit und Pflege ebenso wie Diagnosen, die Spezialisten z.B. in China mit Hilfe der IT besser stellen könnten als ein normaler Arzt. Dueck stellte die These auf, dass eine intelligentere Welt anspruchsvollere IT-Infrastrukturen brauche und prognostizierte eine Vervielfältigung der IT mit gravierenden Auswirkungen auf die Standardisierung und Rationalisierung der Arbeitswelt.

Der Kongress der Sozialwirtschaft erhebt den Anspruch, das wichtigste Forum für Führungskräfte der Sozialwirtschaft in Deutschland zu sein. Dabei wird versucht, politische Aspekte der Sozialpolitik, „Megatrends“ des Sozialen und der Branche mit betriebswirtschaftlichen Fakten zu verbinden. Wer sich und sein Unternehmen, seinen Verband oder seine Einrichtung auf eine ungewisse Zukunft vorbereiten will, ist hier sicherlich richtig für entsprechende Impulse. Die angesprochenen Themenbereiche haben ohne Zweifel eine herausgehobene Relevanz für das Agieren der Sozialwirtschaft zwischen Staat und Markt. Darüber hinaus bietet der Kongress auch ausreichend Raum zum informellen Austausch und zum Fachgespräch mit gleichermaßen „Betroffenen“.

Gelegenheit dazu boten auch das Galadinner und die Preisverleihung des „7. Wettbewerbs Sozialkampagne“ der Bank für Sozialwirtschaft. Hier wurden innovative Werbekampagnen zu sozialen Themen mit Geldpreisen in Höhe von insgesamt 21.000 EUR ausgezeichnet. Eine Dokumentation des Wettbewerbs ist unter www.sozialbank.de zu finden. Eine ausführliche Dokumentation des Kongresses erscheint in Buchform im Herbst beim Nomos-Verlag. Eine kleine aber feine Ausstellung im Hotel-Foyer von Unternehmen, die in diesem Bereich tätig sind, rundete das Bild ab.

Stephanie RÜTH, Leiterin Public Relations, Bank für Sozialwirtschaft AG

Dr. Gerhard Timm, Geschäftsführer der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege (leicht veränderte Fassung eines Artikels in „Sozialwirtschaft aktuell“ vom Juni 2011)

npOR-Dokumentation

Vereinsrecht

BGH, Beschl. v. 29.6.2011 – XII ZB 629/10, Vergütungsanspruch von Betreuungsvereinen

OLG Frankfurt a.M., Beschl. v. 2.8.2011 – 20 W 533/10, Zur Zulässigkeit des Namenssatzes „Europäischer Fachverband“

OLG Hamm, Beschl. v. 23.11.2010 – 15 W 419/10, Einberufung der Mitgliederversammlung durch Presseveröffentlichung in Vereinssatzung zu unbestimmt

Eggers, Winfried, In welchem Umfang darf sich ein eingetragener Verein (e.V.) wirtschaftlich betätigen?, *Verbandsreport* 2011 Nr. 4, 36

Gack, Kathrin, Die kartellrechtliche Überprüfbarkeit vereinsrechtlicher Vorschriften im Sport – Die europäische und amerikanische Situation im Vergleich, Hamburg 2011

Hasenpflug, Thomas, Stand der Einführung neuer Corporate Governance Strukturen in deutschen Non-Profit-Organisationen nach Vorbild des US Sarbanes-Oxley Acts, npOR 2011, 11

Krimmer, Holger, *Die Engagementelite – Zur Rekrutierung ehrenamtlicher Führungskräfte in gemeinnützigen Organisationen*, Diss. Münster 2010

Leuschner, Lars, Das Konzernrecht des Vereins, Tübingen 2011

Piper, Bernd, Die Haftung für Organe nach § 31 BGB, *JuS* 2011, 490

Stiftungsrecht

BGH, Beschl. v. 30.6.2011 – III ZB 33/10, Zur Notbestellung eines Vorstandsmitglieds

BFH, Urf. v. 13.4.2011 – II R 45/09, Anfall von Schenkungsteuer bei Übertragung von Vermögen einer rechtsfähigen Stiftung auf eine von ihr gegründete rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts

VG Köln, Urf. v. 24.3.2011 – 26 K 2961/09, Rechtlicher Schutz der Reputation einer Stiftung

Hüttemann, Rainer/Richter, Andreas/Weitemeyer, Birgit, *Landesstiftungsrecht*, Köln 2011

Jakob, Dominique (Hrsg.), *Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa*, Basel 2010

Jakob, Dominique/Studen, Goran, Die liechtensteinische Stiftung in der aktuellen deutschen Zivilrechtsprechung, npOR 2011, 4

Marx, Franz Jürgen/Thomalla, Natalie, Gemeinnützige Stiftungen, Steuer und Studium 2011, 299

Sach, Martin, Stiftung und Vermögensverwaltung: Erfolgreiche Wanderung auf schmalem Grat, StiftungsBrief 2011, 33

Steuerrecht

EuGH, Urt. v. 16.6.2011 – C-10/10 s. im Heft S. 95, Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben – Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf Zuwendungen an gebietsansässige Einrichtungen europarechtswidrig

BFH, Urt. v. 22.6.2011 – I R 43/10, Umfang der Gewerbesteuerbefreiung von Altenheimen, Altenwohnheimen und Pflegeeinrichtungen

BFH, Urt. v. 8.6.2011 – XI R 22/09 s. im Heft S. 92, Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen, die ein gemeinnütziger Verein im Rahmen des „betreuten Wohnens“ erbringt

BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 60/10 s. im Heft S. 90, Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer gewerblich geprägten (vermögensverwaltenden) Personengesellschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

BFH, Urt. v. 2.3.2011 – XI R 21/09, Umsatzsteuerfreiheit von Golfeinzelunterricht nach Unionsrecht – Sportliche Veranstaltung – Unmittelbare Wirkung einer Richtlinie

BFH, Urt. v. 9.2.2011 – I R 19/10, Prüfung und Aberkennung der Gemeinnützigkeit eines Vereins bei Verfolgung allgemeiner politischer Ziele

BFH, Beschl. v. 2.2.2011 – IV B 110/09, Aufwendungen für Sponsoring als Betriebsausgaben

FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 18.1.2011 – 5 K 5110/07 (rkr.), Umsatzsteuerfreiheit von mit Betrieb eines Alten- und Pflegeheimes zusammenhängenden Leistungen

FG Düsseldorf, Urt. v. 29.10.2010 – 1 K 4206/08 U, Vollumfänglicher Steuerabzug bei einem Fußballverein aus Rechnungen, die ihm von Spielvermittlern anlässlich des Transfers und der Vertragsverlängerung von Berufsfußballspielern erteilt wurden

FG München, Urt. v. 7.2.2011 – 7 K 1794/08, Verlust der Gemeinnützigkeit durch Übernahme der Kosten eines Dritten ohne vertragliche Grundlage

FG Münster, Urt. v. 12.5.2011 – 5 K 435/09 U, Umsatzsteuerpflicht der Lieferung von Medikamenten

FG Münster, Beschl. v. 18.4.2011 – 15 V 111/11 U, Umsatzsteuerfreiheit der Krankenhausumsätze sogenannter Privatkliniken?

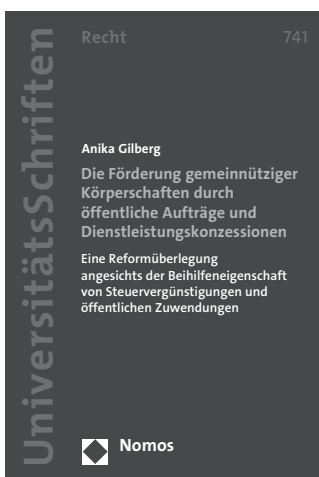
FG Neustadt, Urt. v. 25.5.2011 – 2 K 1996/10, Aufwendungen zur Tätigkeit als Tanzsportübungsleiter

FG Niedersachsen, Urt. v. 7.10.2010 – 5 K 68/09 (rkr.), Zahlungen an einen Sportverein aufgrund eines Vertrages über die Nutzung städtischer Sportanlagen als Entgelt für umsatzsteuerbare und steuerpflichtige Leistungen

FG Sachsen, Urt. v. 11.1.2011 – 2 K 1429/10, Negative Erwähnung einer Körperschaft im Verfassungsschutzbericht löst nicht die Rechtsfolge des § 51 Abs. 3 S. 2 AO (Entzug der Gemeinnützigkeit) aus

BMF, Verf. v. 16.8.2011 – IV C 1 - S 2404/10/10005, DOK 2011/0658318, Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei rechtlich unselbständigen Stiftungen

Reformüberlegungen zur Finanzierung gemeinnütziger Körperschaften



Die Förderung gemeinnütziger Körperschaften durch öffentliche Aufträge und Dienstleistungskonzessionen

Eine Reformüberlegung angesichts der Beihilfeneigenschaft von Steuervergünstigungen und öffentlichen Zuwendungen

Von Dr. Anika Gilberg, LL.B.

2011, 224 S., brosch., 59,- €, ISBN 978-3-8329-6644-7

(Nomos Universitätschriften – Recht, Bd. 741)

nomos-shop.de/13707

Angesichts der EU-Beihilfenrechtswidrigkeit von Steuervergünstigungen, öffentlichen Zuwendungen und Bußgeldzuweisungen zugunsten gemeinnütziger Körperschaften sucht die Autorin nach neuen Formen der staatlichen Förderung und zieht als erste die bevorzugte Vergabe öffentlicher Aufträge und Dienstleistungskonzessionen an Gemeinnützige in Betracht.



Nomos

Bitte bestellen Sie im Buchhandel oder
versandkostenfrei unter ► www.nomos-shop.de

BMF, Schr. v. 5.7.2011 – IV C 1 S 1980-1/10/10011:006, Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei Anteilen an Aktienfonds, die als Finanzanlage gehalten werden

BMF, Schr. v. 22.6.2011 – IV D 2 - S 7303-b/10/10001:001 s. im Heft S. 101, Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab dem 1. Januar 2011, § 15 Abs. 1b UStG

BMF, Schr. v. 17.6.2011 – IV C 4 - S 2223/07/0018:004, DOK 2011/0474108 s. im Heft S. 98, Steuerlicher Spendenabzug (§ 10b EStG) und Verwendung der verbindlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen nach dem BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2007 – IV C 4 - S 2223/07/0015

BMF, Verf. v. 10.6.2011 – IV D 3 - S 7117/11/10001, Änderung des Umsatzsteuerrechts in Bezug auf den Ort der Leistung

BMF, Schr. v. 16.5.2011 – IV C 4-S 2223/07/0005:008, DOK 2011/0381377 – Überarbeitung zu BMF, Schr. v. 6.4.20100 – IV C 4-S 2223/07/0005, DOK 2010/0210938 s. im Heft S. 98, Steuerbegünstigte Zwecke (§ 10b EStG); Anwendung des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 27. Januar 2009 – C-318/07 in der Rechtssache „Persche“

BMF, Verf. v. 7.4.2011 – IV D 3 - S 7174/10/10002 s. im Heft S. 100, Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG, Beförderung von kranken und verletzten Personen, Änderung des UStAE

Bayerisches Landesamt für Steuern, Verf. v. 18.4.2011 – S 0187.2.1-8/2 St 31, Selbstversorgungseinrichtungen nach § 68 Nr. 2b AO, Übergangsregelung zum BFH-Urteil v. 29.1.2009 *OFD Karlsruhe*, Verf. v. 5.4.2011 – S 7170, Umsatzsteuerbefreiung für ärztliche Leistungen

OFD Münster, Verf. v. 28.4.2011 – S 7175 - 70 - St44 - 32, Behandlung der Betreuungsleistungen durch Betreuungsvereine

Dudde, Kristina, Die Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Sportvereine, Bochumer Schriften zum Steuerrecht, Frankfurt a.M., 2010

Gilberg, Anika, Die Förderung gemeinnütziger Körperschaften durch öffentliche Aufträge und Dienstleistungskonzessionen – Eine Reformüberlegung angesichts der Beihilfeneigenschaft von Steuervergünstigungen und öffentlichen Zuwendungen, Baden-Baden 2011

Goetze, Ulrich, Vorsteuern im ideellen Bereich von gemeinnützigen Organisationen, StC Nr. 7 2010, 23

Hille, Sven Alexander/Mühlbrandt, Hanno, Steuerliche Privilegierung von Maßnahmen zu Gunsten von Katastrophenopfern in Japan, BB 2011, 1246

Kirchhain, Christian, Privatnützige Zuwendungen gemeinnütziger Körperschaften – Möglichkeiten und Grenzen vor dem Hintergrund des Gebots der Vermögensbindung – Überlegungen im Anschluss an BFH v. 12.10.2010 – I R 59/09, FR 2011, 640

Koller, Thomas, Der Drehstangen-Tischfußball („Töggele“) im Steuerrecht, npOR 2011, 15

Meurer, Thomas, Die jüngste Rechtsprechung zur Umsatzsteuerfreiheit von Heilbehandlungsleistungen, DStR 2011, 950

Pauli, Rudolf, Steuerrechtliche Auswirkungen auf Stifterebene bei Errichtung einer Stiftung, FR 2011, 600

Piltz, Detlev J., Erbschaftsteuerliche Neuorientierung bei Familienstiftungen?, ZEV 2011, 236

Stuhr, Hans-Jürgen Graf von/Walz, Sabine, Krankentransportleistungen und dafür erforderliche Vorhaltemaßnahmen - Umsatzsteuerrechtliche Behandlung nach nationalem Umsatzsteuerrecht sowie unionsrechtlichen Richtlinienvorgaben, UR 2011, 525

Tegelkamp, Martin/Krüger, Christiane, Der Fiskus und das Ehrenamt, ZErB 2011, 125

Theobald, Annette, Arbeitsteilige Zusammenarbeit gemeinnütziger und gewerblicher Körperschaften: Auswirkungen auf die Anwendung von § 4 Nr. 18 UStG, DStR 2011, 946

Weitemeyer, Birgit, Europäische rechtliche Rahmenbedingungen von Non-Profit-Organisationen, AWW-Informationen Special VI/2011, 16

Weitemeyer, Birgit, Der Nutzen von steuerlicher Begünstigung von Spenden – Eine evolutionsbiologische Perspektive auf Privat- und Unternehmensspenden, Forschungsjournal Soziale Bewegungen 2011, 65

Sonstige Rechtsgebiete

Beuthien, Volker, Wer hat insolvente Genossenschaften zu prüfen? – Zum Vorlagebeschluss des OLG Brandenburg v. 22.3.2010 – 7 Wx 6/09, ZIP 2010, 1459

Beuthien, Volker, Zur Zulässigkeit beschließender Personalausschüsse bei eingetragenen Genossenschaften. Entgegnung auf Scholderer, NZG 2011, 528, NZG 2011, 777

Schmidt, Karsten, Das Recht der Mitgliedschaft – Ist „korporatives Denken“ passé?, ZGR 2011, 108

Scholderer, Frank, Beschließende Aufsichtsratsausschüsse und Zuständigkeit für die Vorstandsvergütung bei eingetragenen Genossenschaften, NZG 2011, 528

Fachliteratur

ErbStG Kommentar. Von Michael Fischer, Roland Jüptner, Armin Pahlke und Thomas Wachter. Freiburg im Breisgau, Haufe-Lexware Verlag, 2. Auflage 2010. 1189 S., 169,- EUR, ISBN 978-3-648-00148-6. **Online-Version:** Jahresbezugspreis: 142,80 Eur, ISBN 978-3-448-09333-9.

Der Haufe Praxis-Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht mit Bewertungsrecht ist ein praxisnahes Informationssystem für Steuerberater zur Bearbeitung von erbschaftsteuer- und schenkungsteuerlichen Mandaten, in dem neue Erlasse der Finanzverwaltung und die aktuelle Rechtsprechung zur Erbschaftsteuer laufend eingearbeitet werden. Das Autoren- und Herausgeberteam besteht aus (BFH-)Richterschaft, Verwaltung und Beratung. Der Fokus des Kommentars liegt auf praxisnahen Beratungsansätzen und Gestaltungstipps zur Erbschaftssteuer. Entwicklungen aus Verwaltung, Literatur und Justiz werden zeitnah berücksichtigt.

Wer auf eine Print-Version nicht verzichten möchte, kann den Kommentar als klassisches Buch erwerben. Aktueller und interaktiver ist aber naturgemäß die Online-Version: Sie beinhaltet regelmäßig aktualisierte Normenkommentierungen, ein verlinktes Themenlexikon, Rechtsquellen im Volltext und Arbeitshilfen, wie z. B. Formulare, Musterverträge und Checklisten.



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

W. Rainer Walz-Preis 2011

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg, vergibt für das Jahr 2011 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 € dotiert und wird im Rahmen der „Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts“ am 2. November 2012 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 2011 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 2012 beim

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

eingereicht werden.



Hüttemann/Richter/Weitemeyer

Landesstiftungsrecht

Gemeinsamkeit

Seit 2002 haben alle Bundesländer ihr Landesstiftungsrecht an das modernisierte BGB-Stiftungsrecht angepasst. Dieser Prozess ist 2011 mit dem neuen Stiftungsgesetz Sachsen-Anhalt abgeschlossen worden.



Die Reform der Landesstiftungsgesetze hat zwar zu einer deutlichen Annäherung der Strukturen und Regelungsinhalte geführt, gleichwohl bestehen zwischen den Ländern noch gewisse Unterschiede.

Besonderheit

Erstmals werden alle reformierten Landesstiftungsrechte

in einer Gemeinschaftskommentierung aufbereitet, die dem Anwender einen detaillierten Einblick in das reformierte Landesstiftungsrecht gibt und so die tägliche Arbeit erleichtert. Jedes Kapitel beginnt mit der abstrakten Darstellung des Rechtsproblems und möglichen Lösungsansätzen, gefolgt von Erläuterungen der inhaltlich vergleichbaren Regelungen der Landesstiftungsgesetze und der Herausarbeitung einheitlicher Normaussagen. Im Anschluss werden dann die länderspezifischen Besonderheiten erläutert.

Vergleich

In einem „Landesrechtsvergleich“ werden inhaltliche Gemeinsamkeiten, aber auch Sonderentwicklungen aufgezeigt, kommentiert und kritisch bewertet. Zahlreiche Querverweise, detaillierte Gliederungen und die praxisgerechte Aufbereitung der Materie führen den Stiftungspraktiker schnell zur gesuchten Lösung.

Landesstiftungsrecht Herausgegeben von Prof. Dr. Rainer Hüttemann, RA Dr. Andreas Richter, LL.M., und Prof. Dr. Birgit Weitemeyer. 2011, ca. 1.100 Seiten Lexikonformat, gbd. 129,- €. ISBN 978-3-504-49945-7.

Aus dem Inhalt

- Entwicklung des Stiftungsrechts im Bund und in den Ländern
- Regelungsgegenstand und allgemeine Bestimmungen
- Anerkennungsverfahren

Stiftet Wissen.

- Stiftungsverzeichnisse und Vertretungsbescheinigungen
- Verwaltung der Stiftung
- Rechnungslegung
- Satzungs- und Strukturänderung
- Stiftungsaufsicht
- Besondere Stiftungsformen
- Anhang: BGB-Stiftungsrecht, Stiftungsgesetze der Länder

Autoren

Herausgeber und Mitautoren sind ausgewiesene Kenner des Stiftungsrechts und kommen aus Beraterschaft, Verwaltung und Wissenschaft. Überzeugen Sie sich selbst mit einer Leseprobe: www.otto-schmidt.de



BUCERIUS LAW SCHOOL
HOCHSCHULE FÜR RECHTSWISSENSCHAFT

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

npoR Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen

Heft 3/2011

ISSN 1868-3762

Impressum

Herausgeber:

Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen
Bucerius Law School
Hochschule für Rechtswissenschaft gemeinnützige GmbH
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg
Geschäftsführer: Dr. Hariolf Wenzler, Benedikt Landgrebe (Stellvertreter)
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), Julian Albrecht, 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 (ISSN 1868-3762) 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 (ISSN 1868-3770) kostenpflichtig beziehen. Der Bezug erfolgt ausschließlich über den Buchhandel. Der Preis für die Printausgabe beträgt 12,50 EUR je Heft zzgl. Versandkosten.

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 als Quelle 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

Fotos:

Dr. Gregor Roth

Druck der Printversion (ISSN 1868-3770):

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

npoR - Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen
www.npoR.de

Heft 3/2011 – ISSN 1868-3762