

Kötz / Rawert / Schmidt / Walz (Hrsg.)  
Non Profit Law Yearbook 2001



BUCERIUS LAW SCHOOL

Institut für Stiftungsrecht

Non Profit Law Yearbook  
2001

Herausgegeben von

Hein Kötz · Peter Rawert · Karsten Schmidt · Rainer Walz

Schriftleitung

Florian Asche



Carl Heymanns Verlag KG Köln

---

## Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

Non Profit Law Yearbook. – 2001 (2002) –. – Köln ; Berlin ; Bonn ; München :  
Heymanns 2002

ISBN 3-452-25111-X

---

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, der Entnahme von Abbildungen, der Funksendung, der Wiedergabe auf photomechanischem oder ähnlichem Wege und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben vorbehalten.

»Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen wird gefördert durch die Deutsche Bank«.

**Stiftungsfonds Deutsche Bank**

im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V.

© Carl Heymanns Verlag KG · Köln · Berlin · Bonn · München 2002

50926 Köln

E-mail: [service@heymanns.com](mailto:service@heymanns.com)

<http://www.heymanns.com>

ISBN 3-452-25111-X

Satz: John + John, Köln

Druck: Gallus Druckerei KG, Berlin

Gedruckt auf säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

# Vorwort

Die rechtswissenschaftliche Befassung mit dem Non Profit-Sektor steckt in Deutschland noch in den Kinderschuhen. Zwar hat insbesondere die Literatur zum Vereins- und Stiftungsrecht in den vergangenen Jahren erheblich zugenommen. Gleiches gilt für das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht. Rechtsformübergreifende Non Profit-Forschung – vor allem unter Einschluss des öffentlichen Rechts sowie der arbeits- und sozialrechtlichen Aspekte ehrenamtlicher Tätigkeit – ist aber selten.

Mit seinem Non Profit Law-Yearbook will das Institut für Stiftungsrecht ein Forum für die grundsätzliche Auseinandersetzung mit Rechtsfragen des Sektors »zwischen Staat und Markt« schaffen. Es ist das erklärte Ziel des Jahrbuchs, begriffs- und systembildend zu wirken und dem bislang juristisch noch unbestimmten Terminus »Non Profit« Konturen in Theorie und Praxis zu verschaffen. Entsprechend dem auf Internationalität juristischer Forschung und Lehre ausgerichteten Anspruch der Bucerius Law School wird das Jahrbuch auch rechtsvergleichenden Beiträgen sowie Abhandlungen zum ausländischen Recht Raum geben. Wissenschaftler benachbarter Gebiete wie der Ökonomie und der Politik sollen im Jahrbuch gebührend zu Worte kommen. Abgerundet wird jeder Jahrgang durch Berichte über Gesetzgebung und Rechtsprechung zum Dritten Sektor sowie eine Auswahlbibliographie für den jeweiligen Berichtszeitraum, weil kontinuierliche Dokumentation für die Entwicklung des Non Profit-Rechts zu einer ausgereiften Materie unentbehrlich ist.

Der erste Jahrgang des Buchs erscheint nur ein gutes halbes Jahr nach der Eröffnung des Instituts. Den Autoren, die sich dem strengen Zeitplan bereitwillig unterworfen haben, gilt der erste Dank der Herausgeber. Dank gebührt ferner dem Carl Heymanns Verlag, der die Herstellung des Bandes nach Kräften gefördert hat, sowie der Deutschen Bank, die durch großzügige Unterstützung des Instituts auch das »Projekt Jahrbuch« maßgeblich mitträgt.

Die technische Herausforderung des ersten Jahrgangs haben Rechtsanwältin Dr. Florian Asche als Schriftleiterin und Janne Gärtner sowie Anne Schöning als Institutsassistentinnen vorbildlich und freudig bewältigt. Auch ihnen gebührt die Anerkennung der Herausgeber.

Hamburg im April 2002



# Preface

Attention to the non-profit sector by legal scholars is still in its infancy in Germany. Although there has been a substantial increase in recent years in the number of publications by legal authors concerning the law dealing with associations and foundations, and also concerning the special provisions of tax law relating to institutions with charitable purposes, non-profit related research not focussed specifically on any particular legal form, especially including public law as well as the aspects of honorary work which relate to labour and social law, is quite rare.

With its Non Profit Law Yearbook, the Institute for Foundation Issues wants to create a forum for discussion of legal issues relating to the sector »between government and the market«. It is the declared purpose of the Yearbook to contribute to the clarification of definitions, and to give contours in theory and practice to the term »non profit«, which has so far escaped precise legal definition. In line with the standards set by Bucerius Law School for the international approach and alignment of legal theory and teaching, the Yearbook will also contain publications in the field of comparative law as well as papers on foreign law. Scholars from neighbouring fields such as economics and politics will have an opportunity to express their views. Every volume of the book will be rounded off by reports on legislative action and on new case law relating to the Third Sector, and by a selection of bibliographic references for non profit law in the each period under review as it would seem that continuous documentation is indispensable to enable the non profit law to develop into a mature area of the law.

The first volume of the book appears barely half a year after the opening of the Institute. Foremost, the publishers would like to thank the authors who willingly bowed to the strict time schedule. They are also indebted to Carl Heymanns Verlag, which promoted the creation of this volume to the best of its ability, and to Deutsche Bank, which bears a major part of the burden for the »Yearbook Project« through its generous support of the Institute.

The technical challenges presented by the first volume were met and overcome in an exemplary manner and joyfully by Attorney-at-law Dr. Florian Asche as the editor as well as Janne Gärtner and Anne Schöning as assistants of the Institute. Their work is also greatly appreciated by the editors.

Hamburg, April 2002





# Inhaltsübersicht

Vorwort/Preface .....	V
-----------------------	---

## **Einführung**

Stiftungen: Die Heiligen des Kulturbetriebes CHRISTINA WEISS, Hamburg .....	1
--	---

## **Sozialwissenschaften**

Der deutsche Nonprofit-Sektor. Ein empirischer Beitrag zur Bedeutung von Nonprofit-Organisationen in der Bundesrepublik Deutschland ANNETTE ZIMMER, Münster .....	7
---	---

## **Rechtspolitik**

Neue Impulse für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen? Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts DIETER REUTER, Kiel .....	27
--	----

## **Privatrecht**

Die Umwandlung von Non-Profit-Organisationen RALF JOACHIM KATSCHINSKI, Hamburg .....	65
Bestellung, Abberufung, Anstellung und Kündigung von Stiftungsvorständen STEFAN LUNK/PETER RAWERT, Hamburg .....	91
Unternehmen als Stifter und Spender – Überlegungen aus der Perspektive des Gesellschaftsrechts – KARSTEN SCHMIDT, Bonn .....	107

## **Öffentliches Recht**

Der Staat als Stifter: Die Errichtung von Stiftungen durch die öffentliche Hand MARTIN SCHULTE, Dresden .....	127
--	-----

## **Steuerrecht**

Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtsformbezogenen Privilegierung von Stiftungen im Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht RAINER HÜTTEMANN, Osnabrück .....	145
--	-----

## *Inhaltsübersicht*

Zivilrechtliche und steuerliche Fragen des Sponsoring ARNDT RAUPACH, München .....	169
Sinn und Zweck der partiellen Steuerpflicht für Erträge aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben W. RAINER WALZ, Hamburg .....	197

### **Ausländisches Recht**

Das amerikanische Stiftungsmodell ANDREAS RICHTER, Berlin .....	223
--	-----

### **Berichte und Dokumentationen**

Gesetzgebung und Rechtsprechung zum dritten Sektor in den Jahren 2000 und 2001 FLORIAN ASCHE, Hamburg .....	245
Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2000/2001 JANNE GÄRTNER/ANNE SCHÖNING, Hamburg .....	275
Autorenverzeichnis .....	305
Sachregister .....	307

# Inhalt

Vorwort/Preface . . . . .	V
Stiftungen: Die Heiligen des Kulturbetriebes . . . . . CHRISTINA WEISS, Hamburg	1
Der deutsche Nonprofit-Sektor. Ein empirischer Beitrag zur Bedeutung von Nonprofit-Organisationen in der Bundesrepublik Deutschland ANNETTE ZIMMER, Münster	
I. Einleitung . . . . .	7
II. Der Nonprofit- bzw. Dritte Sektor Ansatz: Definition und Entwicklung . . . . .	9
1. Der Dritte bzw. Nonprofit-Sektor als Bereichsbezeichnung. . . . .	9
2. Zur Entwicklung des Ansatzes und der Nonprofit Forschung . . . . .	10
III. Das Johns Hopkins Comparative Nonprofit-Sector Project . . . . .	12
1. Koordination und methodisches Vorgehen . . . . .	12
2. Zur operativen Definition der Nonprofit-Organisation . . . . .	12
IV. Zu den Ergebnissen der deutschen Teilstudie . . . . .	15
1. Die ökonomische und arbeitsmarktpolitische Bedeutung des Sektors . . . . .	15
2. Zur internen Strukturierung und den Arbeitsbereichen des Sektors . . . . .	18
3. Zur Ressourcenstruktur des Sektors: Finanzierung und ehrenamtliches Engagement. . . . .	20
V. Resümee und Ausblick. . . . .	24
VI. Summary . . . . .	26
Neue Impulse für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen? Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts DIETER REUTER, Kiel	
I. Einleitung . . . . .	27
II. Verfassungsrechtliche Grundlagen . . . . .	28
1. Das Grundrecht auf Stiftung . . . . .	28
III. Bewährung des Status quo der Stiftungsrechtspraxis? . . . . .	33
1. Der Maßstab . . . . .	33
2. Der Standpunkt der Arbeitsgruppe . . . . .	35
IV. Die wichtigsten Einzelthemen der Reformdiskussion. . . . .	38
1. (Verwaltungsbehördliches) Anerkennungsverfahren oder (gerichtliches) Registrierungsverfahren? . . . . .	38
2. Die Gestaltung der Stiftungsaufsicht . . . . .	43
3. Die zulässigen Stiftungszwecke . . . . .	48
V. Fazit . . . . .	59
VI. Zusammenfassung . . . . .	63
VII. Summary . . . . .	63

## *Inhalt*

### Die Umwandlung von Non-Profit-Organisationen

RALF JOACHIM KATSCHINSKI, Hamburg

I.	Allgemeines . . . . .	65
1.	Begriff der Non-Profit-Organisation . . . . .	65
2.	Rechtsform der Non-Profit-Organisation . . . . .	66
3.	Begriff der Umwandlung . . . . .	68
4.	Wirtschaftlicher Hintergrund der Umwandlung von Non-Profit-Organisationen . . . . .	68
II.	Bestandsaufnahme der Umwandlungsmöglichkeiten von Non-Profit-Organisationen . . . . .	70
1.	Verschmelzung . . . . .	70
2.	Spaltung . . . . .	76
3.	Formwechsel . . . . .	83
III.	Steuerrechtliche Probleme der Umwandlung von Non-Profit-Organisationen . . . . .	85
1.	Erhaltung der steuerlichen Begünstigungen . . . . .	85
2.	Ertragsteuern . . . . .	85
3.	Grunderwerbsteuer . . . . .	86
IV.	Zusammenfassung . . . . .	87
V.	Summary . . . . .	89

### Bestellung, Abberufung, Anstellung und Kündigung von Stiftungsvorständen

STEFAN LUNK/PETER RAWERT, Hamburg

I.	Einleitung . . . . .	91
II.	Mechanismen der ordentlichen Be- und Anstellung von Stiftungsvorständen . . . . .	93
1.	Bestellung kraft Satzung . . . . .	94
2.	Be- und Anstellung durch Stiftungsorgane . . . . .	95
3.	Be- und Anstellung durch »Externe« . . . . .	96
4.	Die Erstbesetzung des Vorstands . . . . .	97
III.	Mechanismen der Abberufung und Kündigung von Stiftungsvorständen . . . . .	97
1.	Abberufung . . . . .	97
2.	Kündigung . . . . .	99
IV.	Bestellung, Abberufung, Anstellung und Kündigung von Vorständen auf Grund staatlicher Maßnahmen . . . . .	99
1.	Die Be- und Anstellung von Notvorständen . . . . .	99
2.	Abberufung und Kündigung sowie Be- und Anstellung von Vorstandsmitgliedern durch Aufsichtsmaßnahmen . . . . .	100
V.	Wirksamwerden einer Abberufung . . . . .	101
VI.	Amts niederlegung des Stiftungsvorstands . . . . .	102
VII.	Sonderprobleme bei Stiftungsvorständen mit Dienstverträgen . . . . .	103
1.	Dienst- und nicht Arbeitsvertrag . . . . .	103
2.	Bestandsschutz des Dienstverhältnisses . . . . .	104
VIII.	Fazit . . . . .	105
IX.	Summary . . . . .	106

## Inhalt

### Unternehmen als Stifter und Spender – Überlegungen aus der Perspektive des Gesellschaftsrechts –

KARSTEN SCHMIDT, Bonn

I.	Zum Thema	107
	1. Das Thema im Spiegel der allgemeinpolitischen Diskussion	107
	2. Der gesellschaftsrechtliche Aspekt	108
II.	Stiftungserrichtung durch Unternehmen	110
	1. Abgrenzung	110
	2. Keine Errichtung der Stiftung nach dem Umwandlungsgesetz	111
	3. Zustimmungsbefähigung	115
III.	Spenden durch GmbH und Personengesellschaft (einschließlich GmbH & Co.)	116
	1. Kompetenzverteilung	116
	2. Zustimmungspflichten?	117
IV.	Spenden und Aktienrecht	118
	1. Zuständigkeiten	119
	2. Hauptversammlung	120
	3. Vorstandsverantwortlichkeit	121
V.	Spendenpublizität im Unternehmen	121
	1. Berichtspflicht	121
	2. Spenden im Jahresabschluss	122
	3. Informationsrechte	123
VI.	Leitsätze	124
	1. Zum Thema	124
	2. Stiftungserrichtung durch Unternehmen	124
	3. Spenden durch GmbH und Personengesellschaft (einschließlich GmbH & Co.)	124
	4. Spenden und Aktienrecht	125
	5. Spendenpublizität im Unternehmen	125
VII.	Summary	125

### Der Staat als Stifter: Die Errichtung von Stiftungen durch die öffentliche Hand

MARTIN SCHULTE, Dresden

I.	Bestandsaufnahme	127
	1. Empirische Rahmenbedingungen	127
	2. Rechtliche Ausgangslage	128
	3. Motive für die Wahl der Stiftung als Rechtsform	131
II.	Problemfelder	133
	1. Verbandskompetenz	134
	2. Gesetzesvorbehalt	136
	3. Demokratieprinzip	136
	4. Verwaltungsorganisationsrecht	138
	5. Rechnungskontrolle	139
	6. Haushaltsrecht	139
	7. Bindung nachfolgender politischer Mehrheiten	141
	8. Anstaltsträgerstiftungen	141
III.	Ergebnis	142
IV.	Zusammenfassung	142
V.	Summary	143

## *Inhalt*

### Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtsformbezogenen Privilegierung von Stiftungen im Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht

RAINER HÜTTEMANN, Osnabrück

I.	Einführung . . . . .	145
II.	Verfassungsrechtliche Grundlagen . . . . .	147
III.	Zum Begriff der Stiftung im Steuerrecht . . . . .	148
IV.	Rechtfertigungsgründe für eine steuerliche Privilegierung von Stiftungen . . . . .	151
	1. Das Fehlen von Mitgliedern . . . . .	151
	2. Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks . . . . .	154
	3. Die staatliche Stiftungsaufsicht . . . . .	155
	4. Die Notwendigkeit einer Vermögensausstattung . . . . .	157
V.	Konsequenzen für die einzelnen stiftungsbezogenen Regelungen. . . . .	160
	1. Erhöhter Sonderausgabenabzug für Zuwendungen an Stiftungen. . . . .	160
	2. Versorgung des Stifters nach § 58 Nr. 5 AO . . . . .	164
	3. Ansparrücklage für neugegründete Stiftungen nach § 58 Nr. 12 AO . . . . .	165
	4. Rückwirkende Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Übertragung von Vermögensgegenständen auf Stiftungen . . . . .	165
VI.	Zusammenfassung . . . . .	166
VII.	Summary . . . . .	167

### Zivilrechtliche und steuerliche Fragen des Sponsoring

ARNDT RAUPACH, München

I.	Begriff und Inhalt des Sponsoring . . . . .	169
	1. Die leidige Definitionsfrage . . . . .	169
	2. Der Zweck und die Wirkung des Sponsoring . . . . .	175
II.	Steuerliche Fragestellungen . . . . .	179
	1. Überblick . . . . .	179
	2. Die ertragsteuerlichen Folgen . . . . .	180
	3. Die umsatzsteuerlichen Folgen . . . . .	187
	4. Versuch einer Zusammenschau der steuerlichen Folgen . . . . .	188
III.	Zivilrechtliche Fragestellungen . . . . .	189
	1. Allgemeines zur Rechtsnatur des Sponsoring-Vertrages . . . . .	189
	2. Die steuerliche Prägung des Sponsoring-Vertrages . . . . .	190
	3. Verschiedene Vertragstypen von Sponsoringverträgen . . . . .	191
	4. Vertragsinhalt . . . . .	192
IV.	Abschließende Würdigung und Zusammenfassung . . . . .	194
	1. Schlussgedanke zum Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht beim Sponsoring . . . . .	194
	2. Zusammenfassung . . . . .	195
V.	Summary . . . . .	196

## Inhalt

### Sinn und Zweck der partiellen Steuerpflicht für Erträge aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

W. RAINER WALZ, Hamburg

I.	Der unbefriedigende Stand der Rechtsfortbildung und die Suche nach rechtspolitischen Leitlinien . . . . .	197
	1. Die Grenzen der Steuerverschonung . . . . .	197
	2. Kritischer Blick auf den Prozess der Rechtsfortbildung . . . . .	199
	3. Rechtsvergleichender Blick auf die amerikanische Diskussion . . . . .	200
II.	Die partielle Steuerpflicht in steuerrechts- und ordnungspolitischer Perspektive . . . . .	201
	1. Regelbesteuerung von Körperschaften, Gemeinnützigkeitsausnahme und Gegenausnahme . . . . .	201
	2. Der Sinn einer von der Einkommensteuer getrennten Körperschaftsteuer . . . . .	201
	3. Grundlegende Rechtfertigungsmuster für die Gemeinnützigkeitsausnahme . . . . .	202
	4. Ratio legis der Gegenausnahme (der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe) . . . . .	204
III.	Der Verzicht auf das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe . . . . .	207
	1. Ist § 14 S. 2 AO (fehlende Gewinnerzielungsabsicht) für die KSt unerheblich? . . . . .	207
	2. Zielsetzung des EStG und Gewinnerzielungsabsicht . . . . .	208
	3. Zusammenhang von Gewinnerzielungsabsicht und Privatnützigkeit des Einkommens . . . . .	208
	4. Folgen des Funktionswandels des EStG bei Betrieben gewerblicher Art der öffentlichen Hand und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben . . . . .	209
	5. Können aus Betrieben gewerblicher Art und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben Einkünfte aus § 22 EStG erzielt werden? . . . . .	210
	6. Gewinnerzielungsabsicht versus Kostendeckungsprinzip als untaugliche Entgegensetzung. . . . .	210
IV.	Gemischte Veranlassung, gemischte Gemeinkosten und die kommerzielle Nutzung von Kapazitätsreserven . . . . .	211
	1. Die Schwierigkeiten einer Aufteilung der Kosten bei gemischter Veranlassung . . . . .	211
	2. Die dreifache Reaktion der Praxis . . . . .	212
	3. Argumente für und gegen eine restriktive Linie . . . . .	213
	4. Normative Leitlinien für eine Differenzierung. . . . .	214
	5. Kritik an der Zweckbetriebseigenschaft der Auftragsforschung . . . . .	215
V.	Die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO . . . . .	216
	1. Der Wettbewerbsbegriff der AO . . . . .	216
	2. Die zu vermeidende Wettbewerbsbeeinträchtigung . . . . .	217
	3. Die unvermeidliche Wettbewerbsbeeinträchtigung. . . . .	218
VI.	Fazit . . . . .	220
VII.	Summary . . . . .	221

## Inhalt

### Das US-amerikanische Stiftungsmodell

ANDREAS RICHTER, Berlin

I.	Günstige Voraussetzungen für ein blühendes Stiftungswesen in den nordamerikanischen Kolonien. . . . .	223
II.	Die amerikanische Konzeption: Vom charitable trust zur charitable corporation . . . . .	225
III.	Die »Privatisierung« des Stiftungswesens in den Vereinigten Staaten. . . . .	227
	1. Die soziale und religiöse Heterogenität . . . . .	228
	2. Ein weites Verständnis der Stifterfreiheit . . . . .	229
	3. Die Bedeutung von Stiftungsvermögen . . . . .	230
IV.	Die verfassungsrechtliche Absicherung der privatrechtlichen Stiftungen in den Vereinigten Staaten . . . . .	230
V.	Das amerikanische Stiftungsrecht in der Kontinuitätslinie des Treuhandmodells. . . . .	233
	1. Die Stiftung als Unterfall der Treuhand . . . . .	234
	2. Von der charitable corporation zur public benefit corporation. . . . .	235
	3. Die Zulässigkeit der Stiftung für alle gesetzlichen Zwecke. . . . .	236
	4. Eine einheitliche Stiftungsaufsicht für charitable trusts und public benefit corporations . . . . .	237
	5. Das Verhältnis von charitable trust und public benefit corporation . . . . .	238
	6. Die Mitgliedschaft in einer Stiftungskörperschaft . . . . .	239
VI.	Ergebnis . . . . .	241
VII.	Summary . . . . .	244

### Gesetzgebung und Rechtsprechung zum dritten Sektor in den Jahren 2000 und 2001

FLORIAN ASCHE, Hamburg

I.	Stiftungssteuerrecht . . . . .	245
	1. Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen . . . . .	245
	2. Unternehmenssteuerreform und Stiftungswesen . . . . .	248
	3. Spendenrecht . . . . .	250
II.	Stiftungsprivatrecht . . . . .	251
	1. Die Tätigkeit der Bund-Länder-Arbeitsgruppe beim Bundesministerium der Justiz. . . . .	251
	2. Das Gesetz zur Änderung des Bayerischen Stiftungsgesetzes. . . . .	253
III.	Aus Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen in den Jahren 2000/2001 . . . . .	254
	1. Entscheidungen der ordentlichen und Verwaltungsgerichte zum dritten Sektor . . . . .	254
	2. Entscheidungen der Finanzgerichte zur Stiftungsbesteuerung. . . . .	256
	3. Entscheidungen der Finanzgerichte zur Vereinsbesteuerung und zur gemeinnützigen GmbH . . . . .	260
	4. Verwaltungsanweisungen . . . . .	266

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2000/2001 . . . . .	275
--	-----

JANNE GÄRTNER/ANNE SCHÖNING, Hamburg

Autorenverzeichnis . . . . .	305
Sachregister . . . . .	307



# Stiftungen: Die Heiligen des Kulturbetriebes\*

CHRISTINA WEISS

Die Hamburgische wissenschaftliche Stiftung rief im Jahr 1907 den Historiker Erich Marcks nach Hamburg, um endlich hier in unserer Stadt eine Universität zu gründen. Eine löbliche Absicht, aber man durfte damals nur hinter vorgehaltener Hand von dem Projekt einer Universität sprechen, denn viele einflussreiche Hamburger sahen in ihr nicht nur etwas Überflüssiges, sondern geradezu ein Bleigewicht für die wirtschaftliche Stoßkraft Hamburgs. Marcks konnte die Gründung nicht im ersten Anlauf durchsetzen, es sollte erst 1919 nach Weltkrieg und Zusammenbruch gelingen. 1913 verließ Erich Marcks zunächst einmal die Freie und Hansestadt mit einer ingrimmigen Abschiedsrede, in der er der hamburgischen Politik zwar konzidiert, dass sie mit gutem Fug und Recht vom greifbar Tatsächlichen ausgehe, aber diesem stellte er das Recht des geistigen Lebens entgegen. Er fleht um die Einsicht dafür, dass alle wirtschaftlichen und politischen Mächte verdorrt, würden sie nicht von einer steigen geistigen Erneuerung gespeist.

Erich Marcks verließ Hamburg mit folgenden Sätzen, die es wert sind, bewahrt zu werden: »Wirtschaftliche Enge und kulturelle Banalität sind die wirkliche Gefahr für die geistigen Lebenskräfte. Es gibt nicht Unpraktischeres als die Blindheit für den Wert des Unpraktischen. Denn keine Begrenzung auf das Nützliche ist wahrhaft nützlich.«

So hat uns Dieter Meichsner diese Rede im »Hamburger Ziegel« von 1992 überliefert.

Meine Damen und Herren, da wir augenblicklich gerade wieder in eine politische Phase einzutreten scheinen, in der die Werte des Geistigen und Kulturellen offensichtlich bagatellisiert und banalisiert, man könnte auch feststellen: missachtet werden, klingen diese fast 90 Jahre alten Sätze wie Mahnrufe aus der Weisheit der Geschichte in unsere Ohren.

Es war damals eine Stiftung, die ihre Idee von der Notwendigkeit der Universität durchgesetzt hat, viele – die meisten – Hamburger Kulturinstitutionen haben ihren Ursprung in privaten Initiativen, und heute ist Hamburg die Hochburg privater Stiftungen, deren Engagement der Förderung von Kultur und Wissenschaft gilt. Ich habe mich auf Erich Marcks bezogen, weil es mir natürlich sehr gut gefällt, wie spitzfindig er es damals verstand auszudrücken, dass ein Leben nur für das Praktische und Nützliche ein unvollkommenes Leben sein muss, denn erst durch das geistige Koordinatensystem der Philosophie, Religionen und Künste, der geistigen Werte, gewinnt das praktische Leben Orientierung und Zieldefinition.

\* Druckfassung der Rede, gehalten am 9. November 2001, anlässlich der Hamburger Tage für Stiftungs- und Non Profit Recht.

Neben dem Marktwert müssen wir auch andere Werte erkennen und verteidigen beziehungsweise weiterentwickeln. Stiftungen, meine Damen und Herren, werden sehr häufig genau aus dieser Erkenntnis heraus gegründet. Ich erinnere Sie an die Worte Kurt A. Körbers im Vorwort zu Friedrich Looocks Buch »Kulturmanagement«: »Die Geschichte lehrt uns, dass vor ihr allein Kulturleistungen Bestand haben. Kultur, das ist zunächst ganz allgemein der Ausdruck unseres Für- und Miteinanders. Sie kennt viele Ausprägungen. Technische Errungenschaften sind ebenso Kulturleistungen wie die Sicherung unseres Lebensraumes und die Wahrung und Ausweitung unseres künstlerischen Potentials. Dagegen ist wirtschaftlicher Fortschritt nur eine Erscheinung der jeweiligen Zeit. Er ist leicht vergänglich. ... Wirtschaftlicher Fortschritt aber muss ein hilfreicher Hebel bleiben, für die Leistungen der Kultur.«

Solche Sätze tuten wohl aus dem Munde eines Stifters.

Wenn wir allerdings von Stiftungen reden, sollten wir bedenken, dass es möglicherweise ein Sprachproblem gibt: ein einziges Wort gilt für relativ unterschiedliche Realisationsformen von Stiftung, bei denen man durchaus in Zweifel geraten kann, ob nicht völlig unterschiedliche Dinge gemeint sind. Zu überlegen wäre, ob man nicht auch die Konkurrenzdiskussion ausschließen könnte, wenn man für jeden Realisationstyp von Stiftung wohlweislich einen eigenen Namen finden würde. Dagegen – das will ich auch gleich sagen – spricht die positive Konnotation des Wortes Stiftung – das Gute, das sofort mit dem Wort assoziiert wird, können schließlich alle Variationen für sich beanspruchen.

Ich will drei Beispiele ausführen:

1. die »wirkliche« Stiftung, die aus mehr oder weniger unerschütterlichen Kapitalserträgen Geld bereitstellt zur Unterstützung kultureller Projekte beziehungsweise zur Finanzierung von Kunstpreisen;
2. die Stiftung, die wie die Hamburgische Kulturstiftung aus den Kapitalserträgen zwar bestehen kann, das heißt, ihre Grundkosten daraus finanziert, deren Aufgabe aber darin besteht, wie eine Agentur – oder wie wir gerne sagen, wie eine Anstifterin – Geld zu werben für bestimmte Projekte beziehungsweise Organisationsinstanz für Unterstiftungen zu sein;
3. die Stiftungen öffentlichen Rechts, die eher eine Rechtsform benennen als ein Geldfond oder eine Anstiftung. Diese Form lässt sich sehr gut erläutern anhand der Umwandlung der sieben staatlichen Hamburger Museen in Stiftungen öffentlichen Rechts ab dem 1. 1. 1999.

Die erste Variante, die Stiftung, die aus ihren Erträgen die Künste fördert, wirkt dann, wenn sie nicht allzu eitel und eher als Sponsor sich selbst ins Scheinwerferlicht rückt, mäzenatisch im reinsten Sinn. Diese Hinwendung zur Kunst ist dann besonders uneigennützig, wenn der Stifter oder die Stifterin sich entsprechend fachlich qualifiziert beraten lässt, und wenn die Stiftungstätigkeit im Einklang mit bestehenden anerkannten Institutionen oder Persönlichkeiten sich verkoppelt. Die Stiftung, die sich in dieser Weise der Förderung von Projekten oder Sammlungen oder Künstlerehrungen widmet, leistet damit etwas uneingeschränkt für die Allgemeinheit Nützliches. Sie erbringt überlegt und ohne Eigeninteressen ein Angebot, das sich den Künsten stellt, das fachlich begründet ist, das Lücken schließt in Bereichen der Künste, die ansonsten weiter klafften. Es ist für ein Gemeinwesen etwas sehr Grandioses, wenn Stifter oder Stifte-

rinnen dort ergänzend wirken, wo die Öffentliche Hand an ihre Grenzen stößt. Wir hatten und haben ja in Hamburg wirklich große Stifter-Mäzene dieser Art an Kurt A. Körber oder Gerd Bucerus oder Alfred Toepfer brauche ich hier nur zu erinnern: Alle haben prägende Spuren im Kulturleben unserer Stadt hinterlassen, denken Sie an das Literaturhaus, die Deichtorhallen, das Internationale Opernstudio, das Theater Haus im Park. Es sind privat geschaffene Institutionen, die, auf höchstem fachlichem Niveau ohne inhaltliche »Einmischung« des Stifters betrieben, die Kulturlandschaft unserer Stadt ergänzen. Denken Sie an die vielen Chancen für Künstlerinnen und Künstler durch Preise und Stipendien, die durch solche Stiftungen eröffnet werden.

Mäzenatisch besonders uneigennützig sind dabei gerade die Ergänzungsleistungen, das heißt die Zusammenarbeit mit kulturellen Institutionen, die fachliche Kompetenz, Professionalität und Gemeinsinn garantieren.

Ich will ein paar Beispiele nennen, wie solche Partnerschaften nach dem Modell public-private-partnership aussehen können:

Die Hans-Otto-Schümann-Stiftung finanzierte dem Hamburger Museum für Kunst und Gewerbe einen Anbau in einem der Innenhöfe als Ort für die beeindruckende Tasteninstrumentensammlung Beurmann. Die Stiftung hat die Kosten für den Bau übernommen, der Betrieb wird durch die Institution, also staatlich finanziert. Dieses Verfahren, das den Staat auch verbindlich in die Pflicht nimmt, entspricht dem Modell der Stiftungen des Literaturhauses durch Gerd Bucerus und der Deichtorhallen durch Kurt A. Körber.

Die ZEIT-Stiftung fördert – nur ein Beispiel unter vielen – das Hamburger Musikfest unter der Maßgabe, dass der Staat die andere Hälfte aufbringt: ein Markenzeichen unseres Musiklebens konnte mit dieser und nur mit dieser Gemeinschaftsaktion zustande kommen.

Die Hubertus-Wald-Stiftung schloss einen mehrjährigen Vertrag mit der Kulturbehörde über die Finanzierung von drei Arbeitsstipendien für junge Künstlerinnen und Künstler, die Stiftung entlastet den Staat von den Kosten, der Staat übernimmt dafür im Rahmen der Vergabe seiner sieben staatlichen Stipendien alle Jury-, Ausstellungs- und Katalogarbeit.

Es sind immer wieder Stiftungen, die den staatlichen Museen überhaupt erst Ankäufe von großen Kunstwerke möglich machen – unverzichtbar inzwischen im unserem Kulturbetrieb.

Dieses Engagement von Stiftungen, das rein mäzenatisch wirkt, leistet für die Gesellschaft und für die Kunst im zweifachen Sinne etwas Besonderes. Es befreit das Kunstwerk aus der reinen Abhängigkeit vom Markt. Das verbindet den Mäzen zwar auch mit der Aufgabe des Staates, der Kunst jenseits des Marktes Produktions-spielräume vorzuhalten, aber der Mäzen öffnet diese Spielräume aus freien Stücken.

Das gilt ebenso, wenn Werke angekauft werden, wie es gilt, wenn den Künsten Räume geschaffen werden, wie es gilt, wenn junge Künstlerinnen und Künstler die Chance erhalten, sich noch unabhängig vom Markt beziehungsweise unabhängig von ihrem noch nicht entwickelten eigenen Marktwert zu entfalten.

Der französische Philosoph Georges Bataille erhebt die demonstrative Verschwendung zum Inbegriff der Kultur, ja der Menschenwürde. Zweckfrei und ohne pure, d.h. kalkulierbare Gewinnabsicht Geld auszugeben für die Entfaltung künstlerischer Ar-

beit, das erhebt den Mäzen zu einem Heiligen der Kulturreligion. Alle beten ihn an, weil er Geld gibt, weil er Freiheit mehrt, weil er Mut zum Wagnis hat.

Ich will im übrigen darauf hinweisen, dass auch Sponsoren solche Qualitäten beweisen können, obwohl ihr Interesse ein zusätzliches ist, sie verbinden ihren Namen mit dem Ereignis oder dem Kunstwerk, sie möchten vom positiven Image ihres Handelns profitieren, dafür nicht nur vom Publikum bewundert werden, sondern auch ihren eigenen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern etwas Besonderes bieten – nach Möglichkeit etwas Besonderes. Ein paar Beispiele sollen dies veranschaulichen.

Die Firma Montblanc hat mit der Hamburger Kunsthalle einen Kontrakt geschlossen über den Ankauf von Werken, die für die Kunsthalle wichtig sind und von den Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftlern der Kunsthalle ausgesucht werden, Montblanc zahlt die Kosten und erwirbt sich damit das Recht, die Arbeit zwei Jahre lang zunächst in den Räumen des Unternehmens für die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter zu präsentieren. Führungen und Vorträge über Künstler und Werk und den Künstler bietet die Kunsthalle an.

Das Unternehmen British-American Tobacco GmbH finanziert in Hamburgischen Kunstmuseen vielfach besonders mutige internationale Ausstellungen und erhält selbstverständlich vom Museum dafür besondere Führungen und Veranstaltungen für Kundenkreise oder auch die Firma selbst.

Das Unternehmen Feldtmann Röhrengroßhandel GmbH & Co KG finanziert immer wieder Kompositionsaufträge für junge Musikerinnen und Musiker, eine Sparte, die es im Bereich der neuen Musik besonders schwer hat.

Um für solche unternehmerischen Initiativen zu danken und auf den Vorbildcharakter hinzuweisen, haben die Hamburgische Kulturstiftung und die Handelskammer gemeinsam eine Auszeichnung erfunden und gestiftet, den Kulturmerkur, der jährlich je ein großes und ein mittleres beziehungsweise kleines Unternehmen auszeichnet.

Verlassen wir die Heiligen, die sofort jene magische Aura der Heiligkeit verlieren, wenn sie sich inhaltlich einmischen, wenn sie ihren Geschmack zum allgemeingültigen Kriterium erheben möchten (in künstlerische Inhalte wagt sich kaum einer einzumischen) in bauliche Gestaltungen aber sehr wohl – ein alter Streitpunkt, der sich im guten Kontakt zwar ausräumen lässt, aber dennoch immer wieder Konflikte erzeugt.

Mäzene und Sponsoren, die sich mutig gerade für die neuen Formen der Kunst engagieren, haben den Wert der Kreativität für sich und ihr Unternehmen erkannt:

Im Prinzip gilt zeitgenössische Kunst in allen künstlerischen Gattungen als ein Trainingsfeld für Wahrnehmungsfähigkeit, für intellektuelle Kreativität, für Basis eines starken Selbstbewusstseins und für flexibles Denken, das die Fähigkeit einschließt, mit Begegnung des Anderen, des Unbekannten, des Fremden umzugehen. Die Kultur schafft uns die Wurzeln der eigenen Identität und befähigt uns zugleich, uns Unbekanntem, neuen Erfahrungen, Erschütterungen, Schocks, und lustvoll Sinnlichem auszuliefern.

Die zweite Variante – die der Hamburgischen Kulturstiftung entspricht – ist ein Mischmodell, auf das alles zutrifft, was ich über die »Heiligen« unter den Stiftern gerade gesagt habe, aber die Aufgabe, auch andere zum Engagement zu gewinnen, tritt hinzu. In solchen Stiftungen arbeiten also die missionarisch Heiligen, könnte man sagen:

Werbende für die Künste, besonders für die zeitgenössischen Künste.

Das ist ja oft ein Problem von Stiftungen mit Kuratorienbesetzung, das heißt in der Nachfolge des ersten mutigen Stifters: wer wagt sich mit seinem Engagement an Noch-nicht-Erprobtes, Noch-nicht-gesichertes. Welche Einzelperson, welches Unternehmen riskiert den Mut zu Neuem, wer riskiert das Vertrauen in ausgewiesene Fachleute, die gut beraten, aber fast immer eher zu dem Unbequemen raten, weil sie professionell das Training des vergleichenden Sehens oder Hörens durchlaufen haben, weil sie in der Lage sind, die Spürnase für die Zukunft auf der Basis weltweiten Spezialistentums zu entwickeln.

Der dritte Fall Stiftungen wird von den Vertreterinnen und Vertretern der anderen oft naserümpfend als Stiftung bezeichnet: es sind zum Beispiel die Stiftungen öffentlichen Rechts, zu denen die Freie und Hansestadt Hamburg ihre sieben staatlichen Museen umgewandelt hat.

Wir glauben nach zweieinhalbjähriger Erfahrung, dass uns etwas ungewöhnlich Gutes damit gelungen ist.

Die staatlichen Museen waren bis zum 1.1.1999 wie fast überall in Deutschland Abteilungen der Kulturbehörde. Kostenverantwortung und Personalhoheit zum Beispiel lagen also in der staatlichen Verwaltung und nicht vor Ort – am Ort der fachlichen Kompetenz. Das kameralistische Rechnungswesen schuf nie ausreichende Kostentransparenz. Es handelte sich also um ein merkwürdig zersplittertes System, das sozusagen nach einer Reform geradezu schrie – sie können sich aber wohl denken, was für ein langwieriger und schwieriger Weg es ist, einen Apparat von mehreren hundert Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter – zum großen Teil Beamte – zu einem solchen Reformschritt zu bewegen und dabei alle Ängste und Ängstlichkeiten auszuräumen.

Wir haben uns entschieden für die Organisationsform Stiftung öffentlichen Rechts, weil im Gegensatz zu den Theatern und den Deichtorhallen, die als GmbH betrieben werden, hier die Verantwortung des Staates für die Sammlungen, die nach wie vor in staatlichem Besitz bleiben, gewährleistet werden sollte, weil andererseits die Beschäftigten im öffentlichen Verbund verbleiben konnten, was ja eine wichtige Voraussetzung für das Gelingen des ganzen Unternehmens war.

Durch die gesetzliche Regelung ist eine dauerhafte Sicherung der Selbstständigkeit gegeben. Und selbstverständlich sind die Aufgaben der Stiftungen in den Satzungen genauestens geregelt und werden drei bis viermal jährlich durch den Stiftungsrat kontrolliert.

Die Vorteile:

1. Verantwortung und Kompetenz sind vereint: eigene Personalhoheit und völlig selbstständige Bewirtschaftung des Budgets mit Deckungsfähigkeit aller Positionen sind die Grundlage.
2. Das kaufmännische Rechnungswesen schafft Transparenz und Kostenklarheit.
3. Die uneingeschränkte Entscheidungszuständigkeit in allen betrieblichen Fragen liegt bei dem Vorstand der Stiftung, dazu gehören auch Vermietungen aller Art, Shop, Gastronomie, Raumvermietung.
4. Die kaufmännischen Geschäftsführerinnen beziehungsweise Geschäftsführer sind mit den künstlerischen beziehungsweise wissenschaftlichen Direktorinnen und Direktoren gleichberechtigte Verantwortliche.

5. Die Vorstände erhalten Zeitverträge über fünf Jahre.
6. Die Stiftungsräte sind nicht politisch besetzt, sondern als »Mitstreiter« ausgewählt.
7. Zustiftungen sind möglich.
8. Das Bewusstsein für die gemeinsame Verantwortung für den Erfolg des jeweiligen Hauses ist gewachsen: Serviceorientierung und der Stolz auf gelungene Projekte und Veranstaltungen sind deutlich höher als im Behördenbetrieb.

Die Flexibilität und die Kreativität des Denkens bei den meisten Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern stiegen sprunghaft an.

Es macht heute Freude, die Aktivitäten in den Häusern zu beobachten. Diese Stiftungen werden von den Vertretern der »heiligen Stiftungen« deshalb misstrauisch beäugt, weil ihr Stiftungskapital aus dem jährlichen Budget besteht und aus allen Spenden und Zustiftungen, die sie als Stiftung erworben haben. Sie sind nach wie vor abhängig vom Staat, der aber übernimmt eben auch die Garantie der Zuwendung und der Sorge für die Museumsstiftungen. Das Wort Stiftung ist so positiv besetzt, dass es den Museen die Werbung für ihr Image und für Spenden leichter macht. Wenn man also kein gutes neues Wort findet – und das Wort »Anstalt« kann es nicht sein – dann sollte man diese dritte Kategorie der Stiftung als Kulturförderung des Staates zur Eigenverantwortung beziehungsweise zur Eigenkreativität seiner Betriebe betrachten.

Jedenfalls ist die damit realisierte Organisationsform ein perfektes Rüstzeug für die Zukunft eines modernen, effektiven Museumsbetriebes.

Ich denke, auf die Konkurrenz unter Stiftungen soll es auch nur so weit ankommen, wie alle Stiftungsvarianten gegenseitig zu positiver Konkurrenz angeregt werden. Der kulturelle Reichtum der Zukunft soll nicht alleine in den Händen des Staates liegen, obwohl ich nicht aufhöre zu behaupten, dass jedes Staatswesen nur so gut sein kann wie seine Kulturpolitik. Damit möchte ich schließen – mit einem kleinen wehmütigen hoffenden Blick auf Hamburg.

# Der deutsche Nonprofit-Sektor Ein empirischer Beitrag zur Bedeutung von Nonprofit-Organisationen in der Bundesrepublik Deutschland

ANNETTE ZIMMER

<p>I. Einleitung . . . . . 7</p> <p>II. Der Nonprofit- bzw. Dritte-Sektor-Ansatz: Definition und Entwicklung . . . . . 9</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Der Dritte bzw. Nonprofit-Sektor als Bereichsbezeichnung. . . . . 9</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Zur Entwicklung des Ansatzes und der Nonprofit-Forschung . . . . . 10</p> <p>III. Das Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project . . . . . 12</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Koordination und methodisches Vorgehen . . . . . 12</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Zur operativen Definition der Nonprofit-Organisation. . . . . 12</p>	<p>IV. Zu den Ergebnissen der deutschen Teilstudie. . . . . 15</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Die ökonomische und arbeitsmarktpolitische Bedeutung des Sektors . . . . . 15</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Zur internen Strukturierung und den Arbeitsbereichen des Sektors . . . . . 18</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Zur Ressourcenstruktur des Sektors: Finanzierung und ehrenamtliches Engagement. . . . . 20</p> <p>V. Resümee und Ausblick. . . . . 24</p> <p>VI. Summary . . . . . 26</p>
---	--

## I. Einleitung

Aktuell lässt sich in Wissenschaft und Politik ein zunehmendes Interesse am Nonprofit- oder Dritten Sektor feststellen.<sup>1</sup> Zu diesem Sektor zählt ein weites Spektrum von Organisationen, das beispielsweise in Deutschland von den großen Wohlfahrtsverbänden, über freizeitorientierte Sport- und Hobbyvereine bis hin zu den Initiativen und Projekten im Umweltbereich reicht. Gerade im Rahmen des aktuellen Reform- und Modernisierungsdiskurses nehmen diese Organisationen, die weder ausschließlich der Logik des Marktes folgen, noch ein Appendix der staatlichen Apparate darstellen, einen wichtigen Stellenwert ein. So verbinden Visionäre, wie etwa Ulrich Beck, mit Nonprofit- oder Dritten-Sektor-Organisationen Perspektiven einer sinnvollen Tätigkeit zur Lösung der Beschäftigungskrise in der postindustriellen Welt.<sup>2</sup> Sozialwissenschaftler mit einem direkten Bezug zur Politik, wie etwa Anthony Giddens, verorten im Nonprofit-Sektor Innovation und Reformwillen von unten und damit ein Potential der gesellschaftlichen Erneuerung und innovativen Institutionenbildung.<sup>3</sup> Demgegen-

1 Die Begriffe Nonprofit- und Dritter Sektor werden in der deutschsprachigen Literatur synonym verwandt. In der angelsächsischen Literatur wird der Terminus Nonprofit-Sektor bevorzugt.

2 Vgl. Beck, *Wohin führt der Weg, der mit dem Ende der Vollbeschäftigungsgesellschaft begann?*, in: Beck (Hrsg.), *Die Zukunft von Arbeit und Demokratie*, 2000.

3 Vgl. Giddens, *Der dritte Weg*, 2000.

über setzen Soziologen, die das Vertrauen in die Reformfreude der Politik inzwischen verloren haben, wie etwa Ralf Dahrendorf, auf Nonprofit-Organisationen, wenn es darum geht, einen Kernwiderspruch der postindustriellen Gesellschaft, nämlich die Diskrepanz zwischen Gerechtigkeit und Effizienz, zu überwinden oder zumindest zu lindern.<sup>4</sup>

Ogleich auf den Sektor im aktuellen gesellschaftspolitischen Diskurs prominent Bezug genommen wird, ist bisher vergleichsweise wenig über Nonprofit-Organisationen bekannt. Vor allem aus empirischer Sicht stellt der Sektor nach wie vor eine terra incognita dar. Dies ist zum einen darauf zurückzuführen, dass Nonprofit-Organisationen in vielen Ländern, wie auch in Deutschland, bisher von der amtlichen Statistik nicht gesondert erfasst werden. Zum anderen konnte sich gerade in den europäischen Ländern kein spezifisches »Sektorbewusstsein« entwickeln, da die Gesamtheit der Organisationen nicht als eigenständiger Bereich wahrgenommen wird, sondern Nonprofit-Organisationen meist mit bestimmten gesellschaftlichen Tätigkeitsfeldern, wie etwa mit dem Sport oder der Kultur, in Verbindung gebracht werden. Schließlich ist es in Deutschland ähnlich wie in anderen europäischen Ländern schwierig, eine klare Trennung zwischen Nonprofit- und öffentlichem Sektor vorzunehmen, da vor allem bei der Erstellung wohlfahrtsstaatlicher Leistungen Nonprofit-Organisationen nicht nur eng mit staatlichen Instanzen zusammenarbeiten, sondern auch weitgehend durch öffentliche Mittel finanziert werden.

Als ein »Meilenstein« der empirischen Erfassung des Nonprofit- oder Dritten Sektors ist das Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project zu betrachten. Das seit 1990 unter Federführung der Johns Hopkins University durchgeführte, international vergleichende Forschungsprojekt hat sich zur Aufgabe gemacht, weltweit einen Beitrag zur Sichtbarmachung des Nonprofit-Sektors vor allem in quantitativer Hinsicht zu leisten und die Diskussion über die Chancen und Potentiale des Sektors auf eine gesicherte empirische Grundlage zu stellen.<sup>5</sup> Im folgenden Beitrag wird zunächst auf die Entwicklung der Nonprofit-Forschung und des Dritten-Sektor-Ansatzes eingegangen. Daran anschließend wird das Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project behandelt. Hierbei werden das methodische Vorgehen sowie zentrale Ergebnisse der deutschen Teilstudie des Projekts vorgestellt.

4 Vgl. *Dahrendorf*, Die Bürgergesellschaft. Der verlässlichste Anker der Freiheit, in: *Pongs* (Hrsg.), In welcher Gesellschaft leben wir eigentlich, 1999, S. 87–104.

5 Vgl. *Salamon/Anheier*, The Emerging Sector. An Overview, 1994; *Salamon*, Der Dritte Sektor im internationalen Vergleich – Zusammenfassende Ergebnisse des Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, in: *Priller/Zimmer* (Hrsg.), Der Dritte Sektor international. Mehr Markt – weniger Staat?, 2001, S. 29–56.

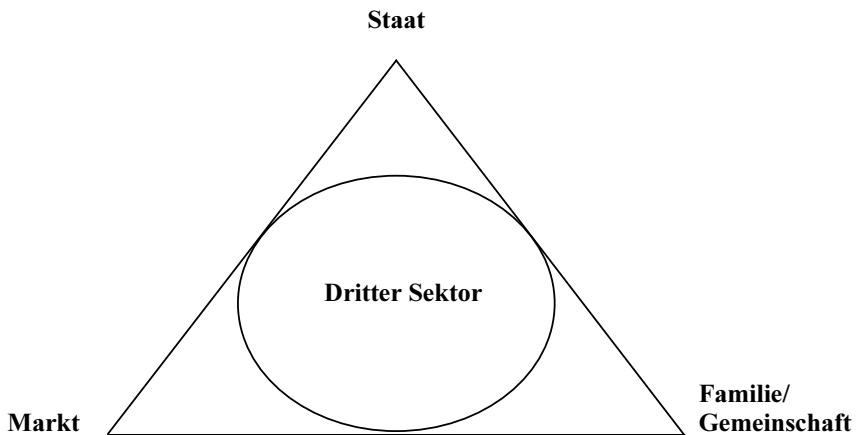


## II. Der Nonprofit- bzw. Dritte-Sektor-Ansatz: Definition und Entwicklung

### 1. Der Dritte bzw. Nonprofit-Sektor als Bereichsbezeichnung

Bei der Bezeichnung Nonprofit- oder Dritter Sektor handelt es sich nicht um einen Terminus Technicus, sondern eher um eine Bereichsbezeichnung oder genauer um ein heuristisches Modell. Danach dient der Dritte oder Nonprofit-Sektor zur Charakterisierung eines Bereichs, der durch die Pole Staat, Markt und Gemeinschaft bzw. Familie begrenzt und gebildet wird. Aufgrund ihrer Handlungslogiken bereiten die diesem Bereich zugehörigen Organisationen Zuordnungsprobleme.

Abb. 1: Dritter Sektor zwischen Markt, Staat und Familie



Quelle: eigene Darstellung

So zeichnen sich Nonprofit-Organisationen in Abgrenzung zur öffentlichen Verwaltung durch ein geringeres Maß an Amtlichkeit aus. Im Unterschied zu Firmen und Unternehmen besteht ihre Zielsetzung nicht in der Gewinnmaximierung, sondern sie unterliegen dem so genannten nonprofit constraint. Dies bedeutet, dass Gewinne zwar erwirtschaftet, aber nicht an Mitglieder oder Mitarbeiter ausgeschüttet, sondern in die Organisation re-investiert werden müssen. Und schließlich sind Dritter-Sektor- bzw. Nonprofit-Organisationen auch keine gemeinschaftlichen Einrichtungen, da im Unterschied zur Familie, zur Gemeinschaft oder zum Clan Mitgliedschaft und Mitarbeit in diesen Organisationen auf Freiwilligkeit und damit auf einer individuellen Entscheidung beruht.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Vgl. Zimmer, Vereine – Basiselement der Demokratie, 1996; zur Definition vgl. auch Seibel, »Dritter Sektor«, in: Bauer (Hrsg.), Lexikon des Sozial- und Gesundheitswesens, 1992, S. 455–460.

In der Fachdiskussion findet sich neben den Bezeichnungen Dritter und Nonprofit-Sektor für die Charakterisierung dieses weiten Organisationspektrums auch noch die Bezeichnung intermediärer Bereich.<sup>7</sup> Hiermit wird auf die integrative Funktion der Organisationen Bezug genommen, die in gewisser Weise ein Bindeglied zwischen Individuum und Gesellschaft darstellen. Durch aktive Teilnahme in Form ehrenamtlichen Engagements sowie durch Mitgliedschaft wird der einzelne in den gesamtgesellschaftlichen Kontext integriert, wobei den Organisationen in der Tradition von *Talcott Parsons* wesentliche Integrations- und Sozialisationsaufgaben zugesprochen werden. Gleichzeitig gelten sie in Anlehnung an demokratiethoretische Überlegungen in der Tradition von *Alexis de Tocqueville* und *Max Weber* als maßgebliche Bestandteile einer zivilgesellschaftlichen Infrastruktur, auf die ein demokratisches Gemeinwesen nachhaltig angewiesen ist.<sup>8</sup>

## 2. Zur Entwicklung des Ansatzes und der Nonprofit-Forschung

Bisher wurde die Nonprofit-Forschung vorrangig der Verwaltungswissenschaft zugeordnet. Dies ist in engem Bezug zur »Entdeckung« des Sektors durch den Soziologen *Amítai Etzioni* zu sehen. Dieser hatte zu Beginn der 70er Jahre auf die Existenz einer dritten Alternative »a third alternative, indeed sector (..) between the state and the market«<sup>9</sup> aufmerksam gemacht. Sein inzwischen berühmt gewordenen Aufsatz »The Third Sector and Domestic Mission« wurde zu einer Zeit veröffentlicht, die *Ralf Dahrendorf* als Sozialdemokratisches Zeitalter charakterisierte. In Europa ging man damals davon aus, dass es zu einer Konvergenz der Systeme bzw. zu einer Annäherung von Kapitalismus und Sozialismus kommen werde. Demgegenüber begann man in den USA bereits die Neo-Liberalen und Monetaristen, insbesondere *von Hayek*, verstärkt zu rezipieren. Mit seinem Hinweis auf eine Alternative zwischen Staat und Markt steuerte *Etzioni* zu Beginn der 70er Jahre im doppelten Sinne gegen den Trend. Die Europäern wies er darauf hin, dass der Wohlfahrtsstaat über kurz oder lang an seine Grenzen stoßen würde. Die Amerikaner warnte er davor, zuviel vom Markt zu verlangen. Die Zielsetzung seines Artikels bestand darin, neue Wege der Erstellung von Leistungen und Diensten im öffentlichen Interesse und für das allgemeine Wohl aufzuzeigen. In diesem Kontext wurden Dritter-Sektor- oder Nonprofit-Organisationen von ihm als »organizations for the future« charakterisiert, die in der Lage sind, bei der Dienstleistungserstellung die positiven Seiten des Marktes und des Staates miteinander zu verbinden.

Insofern hat sich jenseits wie diesseits des Atlantiks vorrangig die Verwaltungswissenschaft der Erschließung des doch unbekanntes Terrains Nonprofit-Sektor ange-

7 Vgl. *Bauer*, Vereine und das intermediäre Hilfe- und Dienstleistungssystem, in: *Zimmer* (Hrsg.), *Vereine heute – zwischen Tradition und Innovation*, 1992, S. 151–167; *Evers*, Part of the welfare mix: the third sector as an intermediate area, in: *Voluntas* 2/1995, S. 159–182.

8 Vgl. *Anbeier/Priller/Zimmer*, Zur zivilgesellschaftlichen Bedeutung des Dritten Sektors, in: *Klingemann/Neidhardt* (Hrsg.), *Zukunft der Demokratie. Herausforderungen im Zeitalter der Globalisierung*, 2000, S. 71–98.

9 *Etzioni*, The Third Sector and Domestic Mission, in: *Public Administration Review* 33/1973, S. 314–323.

nommen. Hierbei war in den USA entscheidend, dass die *Reagan*-Administration nicht nur in erheblichem Umfang den Rotstift bei den Sozialausgaben ansetzte, sondern ihr Kürzungsprogramm gleichzeitig mit dem Hinweis verband, dass der »Independent Sector« der Dritten-Sektor- oder Nonprofit-Organisationen die durch die Kürzung der staatlichen Gelder entstandenen Lücken schließen sollte.<sup>10</sup>

In Deutschland standen dagegen weniger fiskalische, sondern vielmehr steuerungstheoretische Motive im Vordergrund. Ab Mitte der 80er Jahre wurden Rechts- und Verwaltungswissenschaft verstärkt mit dem Phänomen einer zunehmenden »Ausfrangung des Staates durch Auslagerung und Verselbstständigung von Aufgaben und Organisationen, eine(r) Tendenz zur Halbstaatlichkeit und Privatisierung (aber nicht in die Gewerblichkeit, sondern in die Freigemeinnützigkeit«<sup>11</sup>) konfrontiert. Die Nonprofit-Forschung beschäftigte sich daher in Deutschland zunächst mit Fragen des Institutional Choice bzw. der bestmöglichen Organisationsform für die kostengünstige sowie effiziente Erledigung von Aufgaben von öffentlicher Relevanz.<sup>12</sup> Hierbei wurde die These von *Etzioni* kritisch reflektiert, der den Nonprofit-Organisationen aufgrund ihrer Fähigkeit, unterschiedliche Handlungslogiken – nämlich die des Marktes und die des Staates – miteinander zu kombinieren, eine höhere Effizienz bescheinigt hatte.<sup>13</sup>

Hinsichtlich der Schwerpunktsetzung der Nonprofit-Forschung scheint sich inzwischen eine Trendwende abzuzeichnen. Zwar wird die Bedeutung von Nonprofit-Organisationen im Rahmen der Diskussion um den Umbau und die Modernisierung des Wohlfahrtsstaates nach wie vor hoch eingeschätzt, gleichzeitig wird aber zunehmend ihre zivilgesellschaftliche Relevanz und der Beitrag des Sektors für die Vertiefung und Weiterentwicklung der Demokratie diskutiert. Dies gilt für die lokale und regionale Ebene ebenso wie für den internationalen Kontext.<sup>14</sup> Während in der kommunalpolitischen Forschung unter dem Leitmotiv der Bürgerorientierung verstärkt die Potentiale des Sektors für aktives Mitmachen und Mitgestalten behandelt werden, nehmen Non-Governmental Organizations als nichtstaatliche und nichtmarktliche Akteure in den Debatten der internationalen Politik einen zunehmend wichtigeren Stellenwert ein.<sup>15</sup> Diese Trendwende ist nicht zuletzt darauf zurückzuführen, dass inzwischen valide empirische Ergebnisse zur Größe und damit volkswirtschaftlichen Bedeutung des Sektors vorliegen, die Ergebnisse des Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project den Bereich zwischen Markt und Staat aber gerade auch als dynamisches Terrain ehrenamtlichen Engagements und zivilgesellschaftlicher Partizipation ausweisen.

10 Vgl. *Zimmer*, Stand und Perspektiven der Nonprofit-Forschung, in: *Schauer/Anheier/Blümle* (Hrsg.), *Der Nonprofit-Sektor im Aufwind – zur wachsenden Bedeutung von Nonprofit-Organisationen auf nationaler und internationaler Ebene*, 1997, S. 63–88, hier: S. 65–67.

11 *Ronge*, Zur Transformation der DDR aus der Perspektive des Dritten Sektors, in: *Eichener* u.a. (Hrsg.), *Organisierte Interessen in Ostdeutschland*, 1993, S. 53–72, hier insbesondere: S. 55.

12 Vgl. *Badelt*, Institutional Choice and the Nonprofit Sector, in: *Anheier/Seibel* (Hrsg.), *The Third Sector: Comparative Studies of Nonprofit Organizations*, 1990, S. 53–63.

13 Vgl. *Seibel*, Der Funktionale Dilettantismus. Zur politischen Soziologie von Steuerungs- und Kontrollversagen im ‚Dritten Sektor‘ zwischen Markt und Staat, 1991.

14 Vgl. *Klein*, Diskurse der Zivilgesellschaft, 2000, Kapitel 5.

15 Vgl. *Giddens*, *Weg*, S. 163.

### III. Das Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project

#### 1. Koordination und methodisches Vorgehen

Koordiniert von der gleichnamigen Universität in Baltimore (USA) wird seit 1990 unter Leitung von *Lester M. Salamon* und *Helmut K. Anheier* das Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project durchgeführt. Hierbei wird der Dritte oder Nonprofit-Sektor in ausgewählten Ländern sowohl quantitativ in seiner ökonomischen Struktur erfasst, als auch qualitativ in seinen historischen, gesellschaftlichen und politischen Dimensionen analysiert. Waren in der ersten Projektphase (1990–1995) sieben Industrie- sowie fünf Entwicklungsländer am Johns-Hopkins-Projekt beteiligt, so konnte in der aktuellen zweiten Phase der Kreis der Länder auf mehr als 20 erheblich erweitert werden.<sup>16</sup>

Deutschland zählt zu den Ländern, die von Anfang an am Johns Hopkins Projekt beteiligt waren. Die deutsche Teilstudie wurde in der ersten Projektphase von Wolfgang Seibel (Universität Konstanz) und Helmut K. Anheier (London School of Economics) geleitet.<sup>17</sup> In der zweiten Projektphase ist die deutsche Teilstudie unter Federführung von Eckhard Priller und Annette Zimmer am Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung sowie am Institut für Politikwissenschaft der Universität Münster angesiedelt.<sup>18</sup>

#### 2. Zur operativen Definition der Nonprofit-Organisation

Im Rahmen des Johns Hopkins Projektes wird mit einer einheitlichen Definition der Nonprofit-Organisation gearbeitet, die vorrangig an operativen Kriterien ausgerichtet ist.<sup>19</sup> Danach sind zum Nonprofit-Sektor alle diejenigen Organisationen zu rechnen, die

- formell strukturiert,
- organisatorisch unabhängig vom Staat und
- nicht gewinnorientiert sind,
- keine Zwangsverbände darstellen und

16 Vgl. *Salamon/Anheier*, Overview; *Salamon/Anheier*, The Emerging Sector Revisted. A Summary, 1998.

17 Zu den Ergebnissen der ersten Projektphase in Deutschland vgl. *Anheier* u.a. (Hrsg.), Der Dritte Sektor, 1997.

18 Zu den Ergebnissen der zweiten Projektphase vgl. *Priller/Zimmer/Anheier*, Der Dritte Sektor in Deutschland, in: Aus Politik und Zeitgeschichte B9/1999, 12–21; *Priller* u. a., Germany: Unification and Change, in: *Salamon* u.a. (Hrsg.), Global Civil Society. Dimensions of the Nonprofit Sector, 1999, S. 99–118; *Zimmer/Priller*, Gemeinnützige Organisationen im gesellschaftlichen Wandel. Abschlussbericht des Projektes der Hans Böckler Stiftung »Arbeitsplatzressourcen im Nonprofit-Sektor. Beschäftigungspotentiale, -strukturen und -risiken«, 1999 (Maschinenschrift); *Priller/Zimmer* (Hrsg.), Der Dritte Sektor international, 2001.

19 Vgl. *Salamon/Anheier*, In Search of the Nonprofit Sector. I: The Question of Definitions, in: *Voluntas* 2/1992, S. 125–151; *Salamon/Anheier*, In Search of the Nonprofit Sector. II: The Problem of Classification, *Voluntas* 3/1992, S. 267–309.

- eigenständig verwaltet und
- zu einem gewissen Grad von freiwilligen Leistungen getragen werden.

Nonprofit-Organisationen verfügen somit über eine eigenständige Rechtsform. Hier reicht das Spektrum in Deutschland vom eingetragenen Verein über die private Stiftung bis hin zur gemeinnützigen GmbH und gemeinnützigen Genossenschaft. In der deutschen amtlichen Statistik findet sich ein großer Teil dieser Organisationen unter der Sammelkategorie »Organisationen ohne Erwerbszweck«. Nonprofit-Organisationen sind organisatorisch unabhängig vom Staat. Dies bezieht sich vor allem auf die Eigenständigkeit ihrer Verwaltung und die Unabhängigkeit ihrer Leitungsgremien. Hier besteht ein erheblicher Unterschied zu den so genannten Quangos, wobei es sich um Organisationen handelt, die aus einer Behörde herausgewachsen sind, deren interne Geschäftsabläufe aber noch wesentlich von dort mitbestimmt werden. Des Weiteren unterliegen Nonprofit-Organisationen dem »nonprofit constraint«. Damit sind sie im ökonomischen Sinn nicht gewinnorientiert tätig, sondern müssen ihre Gewinne in die Organisation re-investieren. Ferner kann man zur Mitgliedschaft oder zum Mitmachen in einer Nonprofit-Organisation nicht gezwungen werden. Nonprofits sind daher keine Zwangsverbände. Hierdurch unterscheiden sie sich von Kammern und Innungen. Schließlich werden Nonprofit-Organisationen zu einem gewissen Grad von freiwilligen Beiträgen und Zuwendungen getragen, wozu ganz wesentlich auch ehrenamtliches Engagement und freiwillige Mitarbeit zu rechnen sind.<sup>20</sup>

Die im Rahmen des Projektes verwandte, für den internationalen Vergleich entwickelte Definition schließt die Bereiche der privaten Haushalte und staatlichen Dienstleister<sup>21</sup> bewusst aus. Bezogen auf die deutsche Situation, wurden daher die folgenden Institutionen, Einrichtungen und Organisationen in die Untersuchung eingeschlossen: Vereine, Stiftungen, Einrichtungen der freien Wohlfahrtspflege, Krankenhäuser und Gesundheitseinrichtungen in freier Trägerschaft, gemeinnützige GmbHs und ähnliche Gesellschaftsformen, Wirtschafts- und Berufsverbände, Gewerkschaften, Verbraucherorganisationen, Selbsthilfegruppen, Bürgerinitiativen, Umweltschutzgruppen, staatsbürgerliche Vereinigungen.<sup>22</sup>

Die quantitative Erfassung des Sektors auf Länderebene wurde anhand von Tätigkeitsbereichen vorgenommen. Da hier auf kein bestehendes Klassifikationssystem zurückgegriffen werden konnte, wurde den Erhebungen die im Rahmen des Projektes entwickelte *International Classification of Nonprofit Organizations (ICNPO)* als

20 Vgl. *Priller/Zimmer*, Dritte Sektor.

21 So z. B. Gebietskörperschaften, Sozialversicherungen oder Kultureinrichtungen in öffentlicher Trägerschaft.

22 Zu den Organisationen vgl. *Priller/Zimmer*, Dritte Sektor, S. 13; *Anheier/Salomon*, Die Internationale Systematik der Nonprofit-Organisationen: Zur Definition und Klassifikation des »Dritten Sektors« intermediärer Organisationen, in: Bauer (Hrsg.), *Intermediäre Nonprofit-Organisationen in einem Neuen Europa*, 1993, S. 1–16. Nicht in die Untersuchung der deutschen Teilstudie mit einbezogen wurden die folgenden Organisationen: erwerbswirtschaftliche Unternehmen, öffentliche Unternehmen und Anstalten, Regiebetriebe der öffentlichen Hand, Produktions- und Verbrauchergenossenschaften, Organisationsformen auf Gegenseitigkeit (z. B. Versicherungen), Politische Parteien, Glaubensgemeinschaften.

eigenständige Taxonomie der Tätigkeitsbereiche von Nonprofit-Organisationen zugrunde gelegt.<sup>23</sup>

Schließlich ist noch auf die Vorgehensweise bei der Datenermittlung im Rahmen des Projektes einzugehen. Hierbei wurde soweit wie möglich auf vorhandenes Material zurückgegriffen, das im Hinblick auf die ICNPO einer sekundärstatistischen Analyse unterzogen wurde. Für das deutsche Teilprojekt (Phase II) wurde auf folgende Datenquellen rekurriert:

Abb. 2: *Datenquellen der deutschen Teilstudie des Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*

- 
- **Amtliche Statistik** (Statistisches Bundesamt): Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung (Beschäftigte, Finanzen), verschiedene Spezialstatistiken, Sonderauswertungen
  - **Bundesanstalt für Arbeit:** Sozialversicherungspflichtige Beschäftigte nach Wirtschaftsklassen, jeweils am 30. Juni (Gesamtbeschäftigte, Voll-, Teilzeit unter und über 18 Stunden), Sonderauswertungen
  - **Berufsgenossenschaft für Gesundheitsdienst und Wohlfahrtspflege/Berufsgenossenschaft für Verwaltung:** Beschäftigte, Arbeitsstunden, Einkommen, Sonderauswertungen
  - **Statistiken der Wohlfahrtsverbände und anderer Organisationen:** Beschäftigte nach Voll- und Teilzeit, Differenzierung nach Bereichen)
  - Weitere spezielle Statistiken:  
Krankenhausstatistik: Beschäftigte, Finanzen, Leistungen; Statistik des Deutschen Städtetages; Stiftungsdatenbank, Erhebung MAECENATA u.a.
- Spezielle eigene Erhebungen im Projekt:**
- **Bevölkerungsbefragung zum Ehrenamt und Spendenverhalten 1996 und 1997** (Stichprobenumfang: 3.000)
  - **Organisationserhebung »Gemeinnützige Organisationen im gesellschaftlichen Wandel«** (Rücklauf: 2.240 Fragebögen)
- 

Wie die Übersicht zeigt, wurde hauptsächlich auf die amtliche Statistik zurückgegriffen sowie das statistische Material von Einzelorganisationen, wie etwa den Wohlfahrtsverbänden, zu Rate gezogen. Als eigenständige Primärerhebungen wurden eine repräsentative Befragung zum ehrenamtlichen Engagement und zum Spendenverhalten<sup>24</sup> sowie die Organisationserhebung »Gemeinnützige Organisationen im gesellschaftlichen Wandel« im Rahmen der deutschen Teilstudie des Johns-Hopkins-Projektes durchgeführt.<sup>25</sup>

23 Vgl. *Salamon/Anheier*, In search of the nonprofit sector I; *Salamon/Anheier*, In search of the nonprofit sector II.

24 Vgl. *Priller/Zimmer*, Ende der Mitgliederorganisationen?, in: *Witt/Blümle/Schauer/Anheier* (Hrsg.), Ehrenamt und Modernisierungsdruck in Nonprofit-Organisationen, 1999, S. 127–147. Die Untersuchung wurde durch die Unterstützung der Körber-Stiftung ermöglicht.

25 Vgl. *Zimmer/Priller*, Arbeitsmarkt und Dritter Sektor in Deutschland – Zu den Ergebnissen des internationalen Vergleichs und einer bundesweiten Befragung, in: *Zeitschrift für öffent-*

#### IV. Zu den Ergebnissen der deutschen Teilstudie

Auf Grundlage der Ergebnisse der deutschen Teilstudie ergibt sich ein Bild eines Sektors, der sich einerseits durch eine beachtliche wirtschaftliche Potenz auszeichnet und in ökonomischer Hinsicht, gemessen an Arbeitsplätzen und finanziellen Ressourcen, im Wesentlichen von sozialen Dienstleistungsorganisationen geprägt wird, der jedoch andererseits eine Vielzahl von Mitgliederorganisationen umfasst und maßgeblich das Terrain für Selbstorganisation und ehrenamtliches Engagement bereitstellt.

##### 1. Die ökonomische und arbeitsmarktpolitische Bedeutung des Sektors

Gemäß der Zielsetzung des Johns-Hopkins-Projektes, den Nonprofit-Sektor quantitativ zu erfassen, wurde die Größe des Sektors jeweils anhand der Kriterien Beschäftigte (berechnet in Vollzeitäquivalenten) sowie Ausgaben erfasst. Danach zeichnet sich der Sektor in Deutschland durch ein beachtliches ökonomisches Volumen und einen im Vergleich zu 1990 deutlich gestiegenen Stellenwert aus. Im Jahr 1990 tätigte der Sektor in Deutschland (alte Länder) Ausgaben von rund 95 Milliarden Mark. Dieser Wert hat sich 1995 auf rund 135 Milliarden Mark und damit beachtlich erhöht (vgl. Tabelle 1). Einen hohen Anteil an dem zwischen 1990 und 1995 eingetretenen Wachstum hat die Entstehung des Sektors in den neuen Bundesländern.<sup>26</sup> Der Anteil des Nonprofit-Sektors der neuen Bundesländer kann im Jahr 1995 mit rund 20 Prozent des Gesamtumfangs beziffert werden.

Tab. 1: *Ausgaben und Beschäftigung im deutschen Nonprofit-Sektor 1990 (früheres Bundesgebiet) und 1995 (Deutschland insgesamt)*

	1990 (nur früheres Bundesgebiet)	1995 (Deutschland insgesamt)
Gesamtausgaben des Nonprofit-Sektors in Millionen DM	93.417	135.400
Gesamtausgaben des Nonprofit-Sektors in Prozent des Bruttonationalprodukts	3,9	3,9
Nonprofit-Sektor, Beschäftigung in Vollzeitäquivalenten	1.017.945	1.440.350
Beschäftigung insgesamt (Vollzeit, Teilzeit, geringfügig)	1.300.000	2.100.000
Nonprofit-Sektor, Beschäftigung in Prozent der Gesamtwirtschaft in Vollzeitäquivalenten	3,74	4,93

Datenbasis: Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, Teilstudie Deutschland

liche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, Bd. 23, 2000, Heft 3, S. 304–320. Die Befragung der Nonprofit-Organisationen der Bundesrepublik wurde durch die Unterstützung der Hans Böckler Stiftung ermöglicht.

26 Vgl. *Priller*, Der Dritte Sektor in den neuen Bundesländern, in: *Anheier/Priller/Seibel/Zimmer* (Hrsg.), *Der Dritte Sektor in Deutschland*, 1997, S. 99–125; *Priller*, *Der Dritte Sektor in einem etatistischen System*, in: *Strachwitz*, *Dritter Sektor – Dritte Kraft*, 1998, S. 536.

Herauszustellen ist insbesondere die arbeitsmarktpolitische Bedeutung des Sektors. So waren 1995 rund 2,1 Millionen Bundesbürger im Nonprofit-Sektor beschäftigt. Umgerechnet in Vollzeitäquivalente entsprach dies etwa 1,4 Millionen. Damit hatte der Nonprofit-Sektor in Deutschland 1995 einen Anteil an der Gesamtbeschäftigung von fast fünf Prozent.<sup>27</sup> Nach seiner Beschäftigungsintensität entspricht der Nonprofit-Sektor in Deutschland in etwa der Transportindustrie oder dem Kommunikationssektor.

Unter Berücksichtigung der ehrenamtlichen und freiwillig geleisteten Tätigkeiten wird der wirtschaftliche und arbeitsmarktpolitische Stellenwert des Sektors noch deutlicher. Gemäß den Ergebnissen der im Rahmen der deutschen Teilstudie durchgeführten repräsentativen Befragungen zum ehrenamtlichen Engagement der Bevölkerung, ist jeder Fünfte in Deutschland in Nonprofit-Organisationen unentgeltlich tätig.<sup>28</sup> Rechnet man dies in Beschäftigtenzahlen um, so arbeitet im Dritten Sektor eine weitere Million Personen (berechnet in Vollzeitäquivalenten). Bei Berücksichtigung der ehrenamtlich Engagierten beläuft sich also die Gesamtzahl der im Dritten Sektor Beschäftigten (Vollzeitäquivalente) auf knapp 2,5 Millionen Personen. Der Anteil des Dritten Sektors an der Gesamtbeschäftigung erhöht sich danach auf acht Prozent.

Ogleich die arbeitsmarktpolitische Bedeutung des Sektors in Deutschland nicht zu unterschätzen ist, nimmt er gemessen an seinen Beschäftigtenzahlen im internationalen Vergleich nur eine mittlere Position ein. Im 22-Länder-Vergleich der am Johns-Hopkins-Projekt beteiligten Länder kommt Deutschland eine Position zu, die genau dem Durchschnitt entspricht.<sup>29</sup>

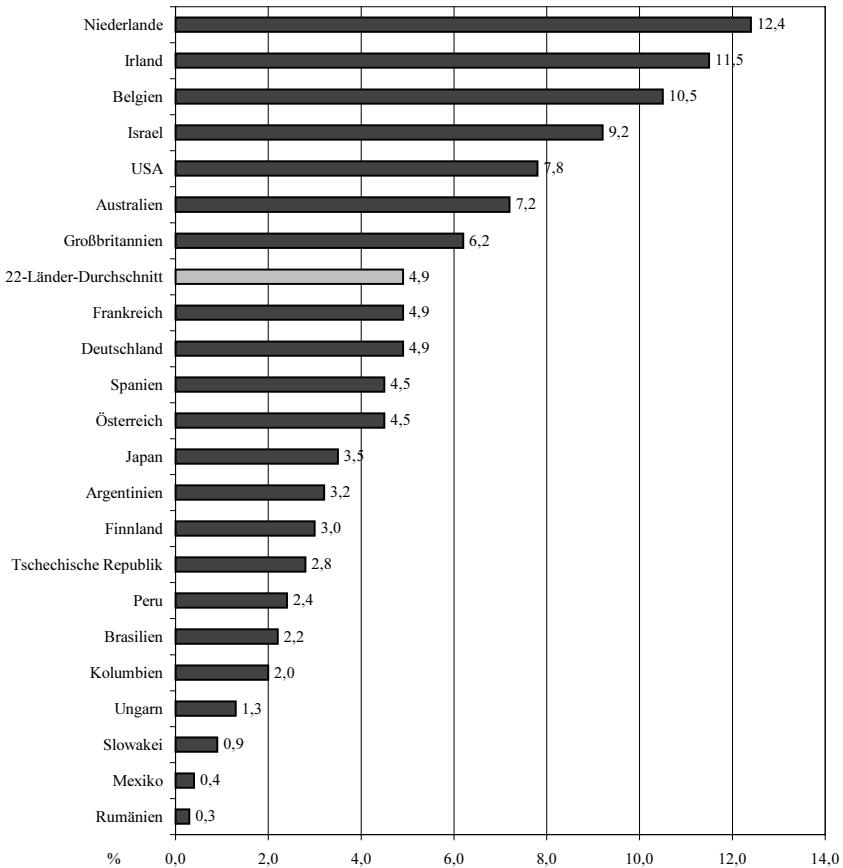
27 Vgl. *Priller/Zimmer/Anheier*, Dritte Sektor in Deutschland.

28 Andere Untersuchungen weisen einen höheren Anteil von engagierten Bürgern aus. Eine im Auftrag des Bundesministeriums für Familie, Senioren, Frauen und Jugend (BMFSFJ) durchgeführte repräsentative Erhebung kommt zu dem Ergebnis, dass 34 Prozent der Deutschen über 14 Jahre ehrenamtlich tätig sind. Davon engagieren sich rund 80 Prozent in Nonprofit-Organisationen, vgl. *Freiwilliges Engagement in Deutschland – Freiwilligensurvey 1999 – Ergebnisse der Repräsentativerhebung zu Ehrenamt, Freiwilligenarbeit und bürgerschaftlichem Engagement*, Bd. 1: Gesamtbericht, Bd. 3: Frauen und Männer, Jugend, Senioren, Sport; *Rosenblatt*, Große Vielfalt bei ehrenamtlicher Tätigkeit und bürgerschaftlichem Engagement, in: *ISI 24*, Juli 2000, S. 6–10.

29 Vgl. *Salamon/Anheier*, Der Dritte Sektor. Aktuelle internationale Trends, 1999, S. 17.



Abb. 3: Anteil der Beschäftigten des Nonprofit-Sektors an der Gesamtbeschäftigung 1995



Datenbasis: Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project

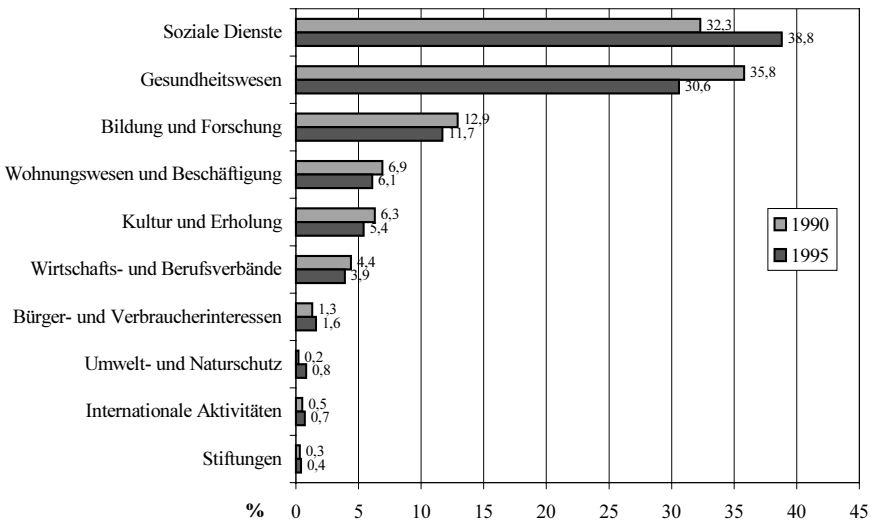
Der Grund für den im Vergleich zu anderen westeuropäischen Ländern arbeitsmarktpolitisch geringeren Stellenwert des Sektors ist insbesondere in der internen Strukturierung des Dritten Sektors in Deutschland zu sehen. Während sich in den beschäftigungsintensiven Ländern, wie etwa den Niederlanden oder Belgien, die enge Kooperation zwischen Staat und Nonprofit-Sektor auf das gesamte Spektrum der Tätigkeitsfelder der Nonprofit-Organisationen erstreckt, trifft dies in Deutschland primär auf die zentralen wohlfahrtsstaatlichen Bereiche des Gesundheitswesens und der Sozialen Dienste zu. Im Vergleich zu anderen europäischen Ländern, wie etwa Großbritan-

nien<sup>30</sup>, ist jedoch gerade der beschäftigungsintensive und deutlich zunehmende Bereich von Bildung und Forschung in Deutschland vorwiegend staatlich organisiert.

## 2. Zur internen Strukturierung und den Arbeitsbereichen des Sektors

Gemessen an den wirtschaftlichen Indikatoren »Ausgaben« und »Beschäftigung« ist der Dritte Sektor in Deutschland vorrangig durch die Kernbereiche wohlfahrtsstaatlicher Dienstleistungserstellung, nämlich durch das Gesundheitswesen und die Sozialen Dienste, geprägt (vgl. Abbildung 4). Insgesamt 70 Prozent der Beschäftigten sowie 62 Prozent der Gesamtausgaben des Sektors entfallen auf diese beiden Bereiche. 1995 befand sich fast jeder dritte Arbeitsplatz des Sektors im Gesundheitswesen und jede dritte Mark wurde dort ausgegeben. Für den Bereich der Sozialen Dienste waren es sogar etwas mehr als jeder dritte Arbeitsplatz und mehr als jede vierte Mark.<sup>31</sup>

Abb. 4: Beschäftigte im Nonprofit-Sektor nach Bereichen, Anteile am gesamten NPO-Sektor 1995 in Prozent (Basis: Vollzeitäquivalente)



Datenbasis: Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector, Teilstudie Deutschland

Der hohe Stellenwert der Sozialen Dienste und des Gesundheitswesens sind unmittelbare Auswirkungen des in diesen Bereichen wirkenden Subsidiaritätsprinzips. Danach

30 Vgl. *Kendall/Almond*, United Kingdom, in: *Salamon et al* (Eds.), *Global Civil Society. Dimensions of the Nonprofit Sector*, 1999, S. 179–199, hier: S. 185.

31 Vgl. *Priller/Zimmer/Anheier*, S. 17.

ist der Staat zum Teil verpflichtet, bei der Erstellung sozialer Dienstleistungen eng mit Nonprofit-Organisationen zusammenzuarbeiten.<sup>32</sup>

Das Gesundheitswesen und die Sozialen Dienste sind Bereiche, die in Deutschland vorrangig durch die Wohlfahrtsverbände geprägt werden, wobei die lokal tätigen Nonprofit-Organisationen jeweils einem der Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege – Caritas, Diakonie, Arbeiterwohlfahrt und Paritätischer Wohlfahrtsverband – angeschlossen sind.<sup>33</sup> Die genannten Verbände gehen zurück auf jene sozial-karitativen Vereine, die ab der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts als Reaktion auf die »soziale Frage« in Deutschland verstärkt gegründet wurden. Bereits im Kaiserreich wurden diese Organisationen im Rahmen des Ausbaus der kommunalen Fürsorge und Sozialpolitik sukzessive in den staatlich-kommunalen Verwaltungsapparat eingebaut. In der Weimarer Republik schlossen sich die lokal tätigen Wohlfahrtsvereine entlang ihrer ideologisch-weltanschaulichen sowie konfessionellen Orientierung zu Spitzenverbänden zusammen. Diese Spitzen- oder Dachverbände bildeten das Korrelat zur Zentralisierung von Gesetzgebungsbefugnissen und finanziellen Ressourcen auf Reichs- und Landesebene im Politikfeld Soziales.

Damit waren bereits in den 20er Jahren in Deutschland Nonprofit-Organisationen mit staatlichen Instanzen eng verkoppelt. An diese Tradition wurde in der Bundesrepublik angeknüpft und die herausgehobene Stellung der Wohlfahrtsverbände unter Bezugnahme auf das Subsidiaritätsprinzip legitimiert. Entgegen der ursprünglichen, eher auf das Individuum gerichteten Intention wurde das Subsidiaritätsprinzip in den Sozialgesetzen der 60er Jahre auf die Mitgliederorganisationen der Wohlfahrtsverbände bezogen. Mit Hinweis auf das Subsidiaritätsprinzip wurde den Wohlfahrtsverbänden eine Vorrangstellung gegenüber öffentlichen Trägern gewährt. Oder anders ausgedrückt: Die lokalen Mitgliederorganisationen der Wohlfahrtsverbände wurden als funktionale Äquivalente sozialstaatlicher Dienstleistungseinrichtungen nicht nur anerkannt, sondern ihnen wurde sogar eine privilegierte Position gegenüber sowohl staatlichen sowie insbesondere auch gegenüber kommerziellen Anbietern eingeräumt.<sup>34</sup>

Die spezifische Interpretation des Subsidiaritätsprinzips hatte für den Dritten Sektor in Deutschland weitreichende Folgen. So verzeichneten die Wohlfahrtsverbände parallel zum Ausbau des Wohlfahrtsstaates ein beachtliches Größenwachstum<sup>35</sup>, gleichzeitig passten sich die Einrichtungen der Verbände aufgrund ihrer engen Zusammenarbeit mit staatlichen Instanzen in Organisationskultur und -verhalten zunehmend dem öffentlichen Sektor an. Von weiten Teilen der Bevölkerung werden sie daher

32 Vgl. *Sachße*, Subsidiarität: Zur Karriere eines sozialpolitischen Ordnungsbegriffs, in: Zeitschrift für Sozialreform, Jg. 40, 1994, H. 1, S. 717–731.

33 Vgl. zu den Wohlfahrtsverbänden *Sachße*, Verein, Verband und Wohlfahrtsstaat: Entstehung und Entwicklung der »dualen Wohlfahrtspflege«, in: *Rauschenbach/Sachße/Olk* (Hrsg.), Von der Wertegemeinschaft zum Dienstleistungsunternehmen. Jugend- und Wohlfahrtsverbände im Umbruch, 1995, S. 123–149; *Boesenecker*, Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege in der BRD, 1997; *Backhaus-Maul*, Wohlfahrtsverbände als korporative Akteure, in: *Aus Politik und Zeitgeschichte* B26–27, 2000, S. 22–30.

34 Vgl. *Backhaus-Maul/Olk*, Von Subsidiarität zum »outcontracting«: Zum Wandel der Beziehungen von Staat und Wohlfahrtsverbänden in der Sozialpolitik, in: *Streeck* (Hrsg.), Staat und Verbände. PVS-Sonderheft 25, 1994, S. 100–135, hier besonders: S. 101–111.

35 Vgl. ebd., 113.

auch nicht als Organisationen des Nonprofit-Sektors, sondern eher als »privatorganisierter Wohlfahrtsstaat« betrachtet.

Schließlich hatte die restriktive Interpretation des Subsidiaritätsprinzips eine Zerteilung des Sektors in Deutschland zur Folge. Denn nur für die Wohlfahrtspflege wurde das Subsidiaritätsprinzip als Bestandsgarantie gemeinnütziger Einrichtungen mit gleichzeitiger Förderverpflichtung der öffentlichen Hand gesetzlich festgeschrieben. Für andere Tätigkeitsbereiche von Nonprofit-Organisationen, etwa für den Sport, besteht keine gesetzlich festgelegte Verpflichtung, sondern nur eine Empfehlung zur öffentlichen Förderung. Vor allem im Hinblick auf die Ressourcenausstattung, aber zum Teil auch hinsichtlich des Inputs an ehrenamtlicher Arbeit ist daher der Nonprofit-Sektor in Deutschland zerteilt. Deutlich kann man zwischen den vergleichsweise staatsnah organisierten und hoch professionalisierten Bereichen Gesundheitswesen und Soziale Dienste und den verhältnismäßig staatsfern sowie stärker von ehrenamtlicher Arbeit geprägten Tätigkeitsfeldern von Nonprofit-Organisationen, wie insbesondere den Bereichen Freizeit und Sport, unterscheiden.<sup>36</sup>

Dass sich der Dritte Sektor in Deutschland durch ein verhältnismäßig hohes Maß an Staatsnähe auszeichnet, zeigt sich besonders an seiner Finanzierungsstruktur. Ganz besonders deutlich wird dies im internationalen Vergleich.

### 3. Zur Ressourcenstruktur des Sektors: Finanzierung und ehrenamtliches Engagement

International bilden selbsterwirtschaftete Mittel in Form von Gebühren, Entgelten sowie Mitgliedsbeiträgen mit einem Anteil von 47 Prozent an den Gesamteinnahmen die Haupteinnahmequelle des Nonprofit-Sektors. Danach kommen mit einem Anteil von 42 Prozent an den Gesamteinnahmen die Zuwendungen der öffentlichen Hand, worunter im Rahmen des Johns Hopkins Projektes auch die Zuweisungen und Leistungsentgelte der Sozialversicherungen gefasst werden. Den geringsten Anteil an der Finanzierung des Nonprofit-Sektors haben im internationalen Vergleich mit insgesamt elf Prozent die Spendenmittel und Sponsorengelder (vgl. Tabelle 2).<sup>37</sup>

Tab. 2: *Finanzierungsstruktur im Vergleich zum 19-Länder-Durchschnitt, in Prozent der Gesamtfinanzierung*

	Deutschland	19-Länder-Durchschnitt
Öffentliche Hand	64,3	42,0
Spenden und Sponsoring	3,4	11,0
Selbsterwirtschaftete Mittel (einschließlich Mitgliedsbeiträge)	32,3	47,0

Datenbasis: Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project

36 Vgl. Zimmer, Public-Private-Partnerships: Staat und Nonprofit-Sektor in Deutschland, in: Anheier u.a. (Hrsg.), Der Dritte Sektor in Deutschland, 1997, S. 75–98, hier: S. 77.

37 Vgl. Salamon/Anheier, Der Dritte Sektor, S. 24.

## *Der deutsche Nonprofit-Sektor*

Deutschland weicht insofern erheblich von dieser Finanzierungsstruktur ab, als die wichtigste Einnahmequelle des Nonprofit-Sektors der Staat und die Zuwendungen der Sozialversicherungen bilden. Insgesamt ist deutlich mehr als die Hälfte der Einnahmen des Sektors – 64,3 Prozent – gesetzlich festgelegt und wird über die Sozialversicherungen oder direkte öffentliche Zuwendungen finanziert. Dementsprechend niedriger fällt der Anteil der selbsterwirtschafteten Mittel an der Gesamtfinanzierung des Sektors aus, der sich in Deutschland auf 32 Prozent beläuft. Schließlich ist der im internationalen Vergleich sehr geringe Anteil der Finanzierung über Spenden und Sponsoringmittel herauszustellen. Konkret haben Spenden- und Sponsorengelder nur einen Anteil von drei Prozent an der Gesamtfinanzierung des Sektors in Deutschland.

Allerdings ist der Finanzierungsmix nicht in allen Bereichen gleichermaßen von den öffentlichen Geldern und Zuwendungen der Sozialversicherungsträger dominiert. Es sind vor allem die Bereiche Gesundheitswesen (94%), Bildung und Forschung (76%) sowie Soziale Dienste (66%), die sich durch eine überwiegende bzw. nahezu vollständige öffentliche Finanzierung auszeichnen, während die weniger wohlfahrtsstaatlich orientierten Bereiche, wie etwa Kultur und Erholung einen deutlich geringeren Anteil an öffentlicher Finanzierung aufweisen (vgl. Tabelle 3).

*Tab. 3: Einnahmequellen des Nonprofit-Sektors nach Bereichen, 1990 (früheres Bundesgebiet) und 1995 (Deutschland insgesamt) in Prozent*

Bereich	Öffentliche Hand		Spenden		Selbsterwirtschaftete Mittel	
	1990	1995	1990	1995	1990	1995
	in Prozent					
Kultur und Erholung	16,8	20,4	9,4	13,4	73,8	66,2
Bildung und Forschung	69,9	75,4	2,0	1,9	28,1	22,6
Gesundheitswesen	83,9	93,8	2,6	0,1	13,4	6,1
Soziale Dienste	82,6	65,5	7,3	4,7	10,1	29,8
Umwelt- und Naturschutz	23,2	22,3	3,7	15,6	73,1	62,1
Wohnungswesen	57,2	0,9	0,0	0,5	42,7	98,6
Bürger-/Verbraucherinteressen	41,9	57,6	4,5	6,6	53,6	35,8
Stiftungen	14,8	10,4	0,5	3,4	84,7	86,2
Internationale Aktivitäten	76,9	51,3	16,8	40,9	6,2	7,8
Wirtschafts- und Berufsverbände	5,5	2,0	0,3	0,8	94,3	97,2
Insgesamt	68,2	64,3	3,9	3,4	27,9	33,3

Datenbasis: Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, Teilstudie Deutschland

Auf den ersten Blick ist sicherlich überraschend, dass auch die Bereiche Bürger- und Verbraucherinteressen (58%) sowie Internationale Aktivitäten (52%) überwiegend öffentlich finanziert sind. Dies ist jedoch ebenfalls auf die Tradition der Subsidiarität zurückzuführen. So sind in Deutschland unter dem Dach der Wohlfahrtsverbände auf lokaler Ebene zahlreiche Nonprofit-Organisationen – wie etwa Schuldnerberatungen,

Frauenberatungs- oder Verbraucherberatungseinrichtungen – tätig, die meist in kommunalem Auftrag als private Träger Aufgaben im öffentlichen Interesse wahrnehmen.<sup>38</sup>

Der geringe Spendenanteil an der Gesamtfinanzierung sollte nicht dazu verleiten, diesen Bereich in Deutschland unterzubewerten. Gerade für international tätige Dritte-Sektor-Organisationen (Bereich Internationale Aktivitäten) hat diese Finanzierungsquelle eine ganz erhebliche Bedeutung. Hier schlagen vor allem die Spendenaufrufe der Entwicklungshilfe- sowie der internationalen Hilfsorganisationen, angefangen von den kirchlichen Hilfswerken »Misereor« und »Brot für die Welt« bis hin zum »Roten Kreuz«, zu Buche. Aus einer vergleichenden Perspektive ist es sicherlich überraschend, dass auch dieser Tätigkeitsbereich, trotz des erheblichen Spendenaufkommens, überwiegend staatlich finanziert ist. Dies ist dadurch zu erklären, dass Deutschland kaum über staatliche Organisationen der Entwicklungshilfe verfügt. Auch in diesem Bereich wird in hohem Maße auf Dritte-Sektor-Organisationen zur Erfüllung staatlicher Aufgaben zurückgegriffen.<sup>39</sup>

Bemerkenswert ist der geringe Anteil selbsterwirtschafteter Mittel an der Finanzierung des deutschen Nonprofit-Sektors. Auch bei einer bereichsspezifischen Betrachtung verändert sich der nachhaltige Eindruck der Staatslastigkeit des Sektors nur geringfügig, da nur wenige Tätigkeitsfelder sich zu mehr als 50 Prozent durch eigenerwirtschaftete Mittel finanzieren. Zudem sind die Bereiche, deren Finanzierungsmix sich durch einen vergleichsweise hohen Anteil selbsterwirtschafteter Mittel auszeichnet, klassischerweise durch Mitgliederorganisationen geprägt. So finanzieren sich Wirtschaftsverbände und Gewerkschaften selbstverständlich vorrangig über Mitgliederbeiträge. Entsprechendes gilt im Bereich Kultur und Erholung für die Sport- und Kulturvereine. Der erhebliche Anteil der selbsterwirtschafteten Mittel im Bereich Umwelt- und Naturschutz ist dagegen nur zum Teil auf Mitgliederbeiträge zurückzuführen. Entscheidend sind hier Einnahmen der großen, in diesem Bereich tätigen und im wesentlichen am Markt orientierten Forschungs- und Beratungseinrichtungen. Der hohe Anteil der Finanzierung am Markt im Bereich des Wohnungswesens ist ein Ergebnis der Veränderung der gesetzlichen Rahmenbedingungen, die die bislang gemeinnützigen Wohnungsgenossenschaften unter Marktgesetze stellten. Der Anteil der öffentlichen Gelder an der Gesamtfinanzierung des Sektors ist zwar auch in Deutschland, analog zum internationalen Trend<sup>40</sup> von 1990 bis 1995 um vier Prozent zurückgegangen, gleichwohl kommt der öffentlichen Hand in Deutschland bei der Finanzierung des Sektors nach wie vor eine zentrale Bedeutung zu.

Trotz der vergleichsweise großen Bedeutung staatlicher Finanzierung für die Ressourcenstruktur des Sektors hat das ehrenamtliche Engagement einen ganz wichtigen Stellenwert. Darauf weist bereits die große Zahl der Organisationen im Bereich Sport und Freizeit hin, die zu einem hohen Anteil von ehrenamtlichem Engagement getragen werden (vgl. Tabelle 4). Rein ökonomisch betrachtet kommt im Nonprofit-Sektor Deutschlands auf drei hauptamtliche Vollzeitkräfte jeweils der Arbeitsaufwand (umge-

38 Vgl. *Priller/Zimmer/Anheier*, Dritte Sektor in Deutschland.

39 Vgl. *Nährlich/Zimmer*, Germany, in: *Anheier/List* (Hrsg.), *Cross Border Philanthropy. Charities Aid Foundation & The Johns Hopkins University Institute for Polity Studies*, 2000, S. 19–35.

40 Vgl. *Salamon/Anheier*, *Der Dritte Sektor*, S. 29.

## Der deutsche Nonprofit-Sektor

rechnet auf Vollzeit) von zwei Ehrenamtlichen.<sup>41</sup> Allerdings stellt sich dieses Verhältnis in den einzelnen Bereichen des Dritten Sektors sehr unterschiedlich dar.

Tab. 4: Organisationen, Mitglieder und ehrenamtliches Engagement

Bereich	Anzahl der Organisationen (in 1000)	Ehrenamtliche 1996 <sup>1</sup> (in 1000)	Anteil der Ehrenamtlichen (in Prozent)	Geleistete Stunden <sup>1</sup> (in 1000)
Kultur und Erholung	160,1	5 866	35,2	738 182
Bildung und Forschung	10,0	330	2,0	27 025
Gesundheitswesen	3,6	1 318	7,9	156 869
Soziale Dienste	130,0	1 187	7,1	181 530
Umwelt- und Naturschutz	30,0	857	5,1	102 827
Wohnungswesen/Beschäftigung	1,5	132	0,8	36 121
Bürger- und Verbraucherinteressen	40,0	725	4,4	192 234
Stiftungen	6,0	198	1,2	36 385
Internationale Aktivitäten	0,4	396	2,3	52 600
Wirtschafts- und Berufsverbände	5,0	593	3,6	86 019
Sonstige (Religion u.a.)	30,0	5 076	30,4	715 376
Insgesamt	416,6	16 678	100	2 325 168

Datenbasis: Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, Teilstudie Deutschland

<sup>1</sup> Untersuchung: Sozialwissenschaften-Bus III/1996 (3 000 Befragte)

Obwohl die Organisationen im Bereich Kultur und Erholung 1995 nur 5,4 Prozent der bezahlten Nonprofit-Beschäftigung ausmachten, sind in ihnen die meisten ehrenamtlichen und freiwilligen Mitarbeiter tätig. Bezieht man die ehrenamtliche Arbeit in die arbeitsmarktpolitische Bilanz dieses Tätigkeitsbereichs mit ein, so kommt man auf ein Äquivalent von 400.000 Vollzeit Arbeitsplätzen. Unter Berücksichtigung der zusätzlich zur regulären Beschäftigung in diesem Tätigkeitsfeld investierten Zeit entfallen rund 20 Prozent des im Dritten Sektor geleisteten Gesamtzeitaufwandes auf den Freizeitbereich. Hier war 1995 mehr als ein Drittel aller im Nonprofit-Sektor ehrenamtlich Engagierten tätig, und in diesem Bereich wurde rund 30 Prozent aller ehrenamtlichen und freiwilligen Arbeit geleistet, und zwar überwiegend in Sportvereinen. Zwar sind auch im Gesundheitswesen, bei den Sozialen Diensten, bei Umweltschutzgruppen und Staatsbürgervereinigungen freiwillige und ehrenamtliche Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen tätig, doch sie sind hier keineswegs so stark vertreten wie in den weniger professionalisierten und stärker von ehrenamtlicher Arbeit geprägten Bereichen.

Die Ressourcenstruktur bestätigt somit die so genannte Zweiteilung des deutschen Nonprofit-Sektors in einen von ehrenamtlichem Engagement sowie von Mitgliederorganisationen geprägten Bereich einerseits sowie einen stärker professionalisierten und überwiegend von öffentlichen Mitteln sowie Leistungsentgelten der Sozialver-

41 Vgl. Priller/Zimmer, Gemeinnützige Organisationen, S. 128f.

sicherungen getragenen Bereich andererseits, der zudem in hohem Maße in die wohlfahrtsstaatliche Dienstleistungserstellung eingebunden ist.

## V. Resümee und Ausblick

Die Ergebnisse der deutschen Teilstudie des Johns-Hopkins-Projektes vermitteln das Bild eines Sektors, der in den vergangenen Jahren an Relevanz gewonnen hat und sich durch eine beachtliche arbeitsmarktpolitische Bedeutung auszeichnet. Gleichzeitig weisen die Ergebnisse die ausgeprägte »Staatsnähe« des deutschen Nonprofit-Sektors aus, der in den beschäftigungsintensiven und einnahmestarken Bereichen, vor allem im Gesundheitswesen und bei den Sozialen Diensten, funktional eingebaut ist in die sozialstaatliche Dienstleistungserstellung. Der deutsche Nonprofit-Sektor ist somit in einzelnen Tätigkeitsfeldern durchaus als privat organisierter Wohlfahrtsstaatsbereich zu charakterisieren. Neben diesen staatszentrierten Bereichen wird der Sektor gleichzeitig in erheblichem Maße von Mitgliederorganisationen geprägt, die vor allen in den Bereichen Kultur und Erholung überwiegend durch ehrenamtliches Engagement getragen werden.

Vor dem Hintergrund dieses Befundes stellt sich die Frage, inwiefern der Sektor in Deutschland die in ihn gesetzten Erwartungen und die mit seinen Organisationen in Verbindung gebrachten positiven Zukunftsperspektiven im Hinblick auf eine Linderung der Beschäftigungskrise (Ulrich Beck), der institutionellen Reform (Anthony Giddens) und der Lösung der Gerechtigkeitsfrage (Ralf Dahrendorf) in der Tat erfüllen kann.

Die Bilanz hinsichtlich der Beschäftigungskrise fällt auf der Basis der Ergebnisse der deutschen Teilstudie eher negativ aus. So resultierte der wirtschaftliche Zugewinn des Sektors in Deutschland, gemessen an Finanzvolumen und Arbeitsplätzen, zu einem großen Teil aus der Integration der fünf neuen Länder in die Bundesrepublik. Die Ergebnisse des Hopkins-Projekts zeigen, dass die Beschäftigungsentwicklung des Sektors in Deutschland mit der internationalen Entwicklung nicht standhält. Der deutsche Nonprofit-Sektor nimmt im internationalen Vergleich, bezogen auf den Anteil an der Gesamtbeschäftigung, nur eine mittlere Position ein.

Doch auch die Bilanz hinsichtlich einer effizienten Nutzung der Reformpotentiale des Sektors, wie sie von Anthony Giddens eingefordert wird, fällt in Bezug auf die deutsche Situation eher negativ aus. Der Neuaufbau des Sektors in den neuen Ländern erfolgte nach der Wiedervereinigung in hohem Maße pfadabhängig und damit entlang jener Handlungsroutrinen und Legitimationsmuster, wie sie die alte Bundesrepublik ausgebildet hat. Die »Zweiteilung« des Sektors in einen hochprofessionalisierten und eher staatszentrierten Bereich mit den Bereichen Gesundheitswesen und Soziale Dienste einerseits und in einen stärker durch Ehrenamtlichkeit und Mitgliederorganisationen geprägten Bereich mit den Schwerpunkten Kultur und Erholung andererseits wurde ebenso auf die neuen Länder übertragen wie die Privilegierung der Wohlfahrtsverbände und ihrer angeschlossenen Organisationen. Damit haben die Organisationen in Ostdeutschland auch jene Schwierigkeiten und Probleme »geerbt«, die aus dem spezifisch funktionalem Einbau des Sektors in den deutschen Sozialstaat resultieren. Die



Abhängigkeit von öffentlicher Unterstützung ist hier ebenso zu nennen wie die geringe Ausprägung eines »Sektorbewusstseins« und damit die mangelnde Identifikation der Bevölkerung mit dem Bereich zwischen Markt und Staat.

Ganz besonders enttäuschend fällt jedoch die Bilanz aus im Hinblick auf die von Ralf Dahrendorf eingeforderte Diskussion über die Potentiale des Sektors, den Kernwiderspruch der postindustriellen Gesellschaft, nämlich die Diskrepanz zwischen Gerechtigkeit und Effizienz, zu lindern. Trotz seiner arbeitsmarktpolitischen Bedeutung, und obgleich in diesem Sektor in bemerkenswertem Umfang ehrenamtliches Engagement gebündelt wird, hat er im politischen Diskurs in Deutschland bisher keinen herausgehobenen Stellenwert einnehmen können. Wie die Einsetzung der Enquête-Kommission des Bundestages »Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements« deutlich macht, konzentriert sich das politische Interesse in Deutschland vorrangig auf die Mikro-Ebene und damit auf das individuelle Engagement der Bürger und Bürgerinnen. Demgegenüber kommt der Meso-Ebene des Dritten Sektors als »Ermöglichungssphäre« von Bürgerengagement und damit als zivilgesellschaftliche Domäne jenseits des Staates nur eine nachgeordnete Bedeutung zu. In der offiziellen Aufgabenstellung der Enquêtekommission wird auf den Sektor als solchen auch nicht explizit Bezug genommen.

Eine Diskussion über die Reformpotentiale des Sektors wird nicht zuletzt auch von Seiten der Dachorganisationen des deutschen Nonprofit-Sektors verhindert, die vorrangig darauf bedacht sind, ihren doch ganz erheblichen politischen Einfluss zu wahren ohne in größerem Maße auf die Interessen von Stakeholders einschließlich ihrer Mitgliederorganisationen Rücksicht zu nehmen. Gerade von den »Flaggschiffen« des Sektors, wie etwa den Gewerkschaften, den Wohlfahrtsverbänden oder dem Deutschen Sportbund, wurde im vergangenen Jahrzehnt jene typisch deutsche »Aufsichtsratskultur« gepflegt, »die Verstöße gegen das hergebrachte Regime unnachgiebig ahndet und kreative Experimente bestraft«. <sup>42</sup> Infolge dieser Beharrungspolitik hat sich bisher auch kein »Sektorbewusstsein« in Deutschland entwickelt. Infolgedessen werden übergreifende Interessen der Dach- und Spitzenverbände wie auch der einzelnen Organisationen weder gemeinsam artikuliert noch offensiv gegenüber der Politik vertreten.

Dass der Nonprofit-Sektor in Deutschland sein Potential im Dienst einer gesellschaftlichen und politischen Erneuerung bisher nur bedingt hat einbringen können, ist nach Einschätzung der Nonprofit-Forschung vor allem seiner ausgeprägten Staatszentrierung geschuldet. <sup>43</sup> Diese Staatszentrierung ist in hohem Maße zurückzuführen auf die Unzulänglichkeiten und die Antiquiertheit der für die Organisation zivilgesellschaftlicher Zwecke und bürgerschaftlichen Engagements in diesem Land zur Verfügung stehenden Rechts- und Organisationsformen einerseits, die defizitären steuerlichen Anreize zur Förderung zivilgesellschaftlichen Engagements andererseits sowie

42 *Heinze*, Die blockierte Gesellschaft. Sozioökonomischer Wandel des »Modell Deutschland«, 1999.

43 Vgl. *Betzelt*, Reformbedarf der rechtlichen und ökonomischen Rahmenbedingungen des Dritten Sektors, in: *Priller/Zimmer*, Der Dritte Sektor international. Mehr Markt – weniger Staat?, 2001, S. 293–317; *Strachwitz*, Auf dem Weg in die Bürgergesellschaft. Anmerkungen zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts, in: *Zimmer/Nährlich*, Engagierte Bürgerschaft. Traditionen und Perspektiven, 2000, S. 325–337.

schließlich auf die historisch bedingte Juristendominanz mit ihrem ausgeprägten Ressortdenken und vorrangig etatistisch-legalistischen Zugang in allen Bereichen des öffentlichen Lebens in diesem Lande.

## **VI. Summary**

Politicians, academics and the general public are becoming increasingly interested in the nonprofit sector and its organizations. Especially in the context of the discussions about the future of the work society and the institutional reform of the welfare state, great significance is attached to nonprofit or third sector organizations. Although it ranks high in the current modernization discussion, little has so far become known on the specific approach of the nonprofit or third sector as well as quite concretely about its organizations, its fields of work and its financing. The article is an attempt to close a gap here. Following an overview over the development of the nonprofit or third sector approach from the sociological point of view, a socio-economic portrait of the nonprofit sector in Germany is presented on the basis of the results of the German part of the study within the international Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, with a special focus on the significance of the sector for labour market policy, its resource structure and its fields of work in Germany. Furthermore, the closing summary criticizes the "proximity" between the sector and the state in Germany, and in this respect a reform of the framework conditions is demanded, in particular of the legal and organizational forms of nonprofit organizations in Germany.

# Neue Impulse für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen? Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts

DIETER REUTER

I. Einleitung . . . . .	27	1. (Verwaltungsbehördliches) Aner-	
II. Verfassungsrechtliche Grundlagen. . . . .	28	kennungsverfahren oder (gericht-	
1. Das Grundrecht auf Stiftung . . . . .	28	liches) Registrierungsverfahren? . . . . .	38
III. Bewährung des Status quo der Stiftungs-		2. Die Gestaltung der Stiftungsaufsicht . . . . .	43
rechtspraxis? . . . . .	33	3. Die zulässigen Stiftungszwecke . . . . .	48
1. Der Maßstab . . . . .	33	V. Fazit . . . . .	59
2. Der Standpunkt der Arbeitsgruppe . . . . .	35	VI. Zusammenfassung . . . . .	63
IV. Die wichtigsten Einzelthemen der		VII. Summary . . . . .	63
Reformdiskussion . . . . .	38		

## I. Einleitung

Am 15. 11. 2001 hat das Bundesjustizministerium einen »Entwurf zur Modernisierung des Stiftungsrechts« vorgelegt, der sich im Wesentlichen auf die Ergebnisse einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, niedergelegt in einem Abschlussbericht vom 19. 10. 2001, stützt. Im Anschluss an den Bericht der Arbeitsgruppe geht der Entwurf davon aus, dass das aus einer Kombination von Bundes- und Landesrecht bestehende Stiftungsrecht sich grundsätzlich bewährt hat. Gleichwohl sieht er einige wenige Änderungen vor:

- Die Stiftung soll als juristische Person nicht mehr durch Genehmigung, sondern durch Anerkennung der Stiftungsbehörde entstehen. Dieser Wechsel der Terminologie soll das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen vom »Hauch eines Reliktes aus Zeiten eines Obrigkeitsstaates« befreien. Außerdem soll er deutlicher als bisher zum Ausdruck bringen, dass nicht das Stiften, sondern eben die Entstehung der Stiftung als juristischer Person der staatlichen Mitwirkung bedarf.
- Auf die Anerkennung der Stiftung als juristischer Person soll der Stifter einen ausdrücklichen Rechtsanspruch haben. Die Entwurfsbegründung beruft sich dazu auf den »grundrechtlich gestützten Anspruch auf Errichtung einer Stiftung«, der es verbietet, die Ausübung von behördlichem Ermessen abhängig zu machen. Statt dessen sollen drei Voraussetzungen erfüllt werden müssen, nämlich
  - die Vornahme des Stiftungsgeschäfts in schriftlicher Form mit einer Satzung, die Namen, Sitz, Zweck, Vermögen und Bildung des Vorstands der Stiftung regelt,

- die Sicherung der dauernden und nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks
- keine Gefährdung des Gemeinwohls
- Von diesen Änderungen (nebst Anpassung der Gesamttexte) erhoffen sich die Entwurfsverfasser »neue Impulse für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen«, obwohl sie damit nach eigener Einschätzung nur klarstellen, was schon jetzt geltendes Recht ist.

## II. Verfassungsrechtliche Grundlagen

### 1. Das Grundrecht auf Stiftung

In der Sache haben sich die Entwurfsverfasser danach auf die Seite derjenigen geschlagen, die von vornherein eine Reformbedürftigkeit des Stiftungsrechts im Kern verneint und allenfalls einen Bedarf für »kosmetische Verbesserungen« (v. Campenhausen) anerkannt haben<sup>1</sup>. Die Vertreter des Gegenstandpunktes haben diesen im Ansatz vor allem damit begründet, dass es heute ein Grundrecht auf Stiftung gibt, dem das Stiftungsrecht in seiner hergebrachten Form nicht gerecht wird<sup>2</sup>. Da Verfassungsgebote unabhängig davon zu verwirklichen sind, ob Stiftungsbehörden und/oder Stiftungsverbände mit einer entgegengesetzten Praxis einverstanden sind oder nicht, war eigentlich vorweg eine verfassungsrechtliche Diskussion zu erwarten. Daran sucht man sowohl in der Entwurfsbegründung als auch im Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe vergeblich. Beide nehmen die Existenz des Grundrechts auf Stiftung als vorgegeben hin<sup>3</sup>. Wo es zur Bestätigung des (kosmetisch verbesserten) Status quo beizutragen scheint, wird es erwähnt, wo das nicht der Fall ist, ignoriert.

Tatsächlich ist schon die Annahme eines Grundrechts auf Stiftung problematischer, als die Entwurfsbegründung und der Bericht der Arbeitsgruppe unterstellen. Salzwedel hat in seinem Gutachten für den 44. Deutschen Juristentag 1962 eine verfassungsrechtliche Grundlage für die Stifterfreiheit bestritten. Namentlich Art. 2 I GG soll lediglich die Selbstbestimmung des einzelnen, d.h. das Recht zur Regelung der *eigenen* Angelegenheiten schützen, nicht die dem Stiften eigentümliche Einflussnahme auf die Verwendung von Vermögen über den Tod des Stifters hinaus ermöglichen<sup>4</sup>. Danach hat sich zwar im Anschluss an Frowein eine Wende zur Anerkennung des Grundrechts auf Stiftung hin vollzogen<sup>5</sup>. Doch scheint sich z.Zt. der Wind wieder zu drehen. Das

1 *Soergel-Neuhoff*, BGB, 13. Aufl. 2000, Vor § 80 Rn 103 ff.

2 *Staudinger-Rawert*, BGB 13. Aufl. 1995, Vor § 80 Rn 40 ff.; *MünchKomm-Reuter*, BGB, 4. Aufl. 2001, Vor § 80 Rn 9 ff.

3 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts. B Einzelerläuterungen. Zu Nr. 2 §§ 80 und 81. Zu § 80; Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19. Oktober 2001 E IV 1 a.

4 *Ballerstedt-Salzwedel*, Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen? Gutachten 44. Deutscher Juristentag I, 5. Teil 1962, S. 67.

5 *Seifert/v. Campenhausen-Hof*, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 1999, § 4 Rn 2 ff.; *Staudinger-Rawert* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 40 ff.

BVerwG und das OVG Münster haben in ihren Urteilen zur Genehmigung der Schönhuber-Stiftung die Existenz eines Grundrechts auf Stiftung ausdrücklich offen gelassen<sup>6</sup>. Im Anschluss daran lehnt Sachs das Grundrecht auf Stiftung ab<sup>7</sup>.

Diese neue Skepsis ist sicher insofern berechtigt, als man aus dem Recht zur freien Entfaltung der Persönlichkeit kein Recht zur Entfaltung auf Kosten der freien Entfaltung anderer, d.h. zur Bevormundung anderer bei der Wahrnehmung ihrer Interessen ableiten kann. Deshalb lässt sich Art. 2 I GG nicht das Recht des Einzelnen entnehmen, sein Vermögen in der Weise zu »vererben«, dass die Nachfolger über die Einbringung des Vermögens in eine Vermögensverwaltungsstiftung bei der Wahrnehmung ihrer diesbezüglichen Interessen dauerhaft an seinen Willen gebunden sind<sup>8</sup>. Die vom BVerfG entwickelte Schutzgebotsfunktion der Grundrechte<sup>9</sup> legt im Gegenteil eine Pflicht der gesetzgebenden Instanzen nahe, die Selbstbestimmung der Nachfolger vor solcher Bevormundung zu schützen. Gewiss enthält Art. 14 GG eine Garantie des Erbrechts, die mit der Verwaltungstestamentsvollstreckung ein der Vermögensverwaltungsstiftung wirkungsgleiches Instrument umfasst. Aber das Stiftungsrecht gehört nicht zum Erbrecht. Mindestens ist die erbrechtliche 30-Jahresgrenze zu beachten, droht doch sonst ein grundsätzlich unzulässiger Wertungswiderspruch<sup>10</sup>.

Unberechtigt ist die neue Skepsis gegenüber dem Grundrecht auf Stiftung, soweit sie bestreitet, dass sich das Recht der freien Entfaltung der Persönlichkeit über das Recht zur Wahrnehmung der eigenen Interessen hinaus auf die Teilnahme an der Förderung des Gemeinwohls erstreckt. Denn es gehört zu den wesentlichen Änderungen des Verfassungsrechts seit dem Inkrafttreten des bürgerlich-rechtlichen Stiftungsrechts, dass der Staat nicht mehr das Monopol für die Definition des Gemeinwohls, sondern nur noch die Alleinkompetenz hinsichtlich der Rahmenordnung für das Handeln in und gegenüber der Gesellschaft beansprucht<sup>11</sup>. Folgerichtig hat sich der Geltungsanspruch der Privatautonomie des Bürgers im Verhältnis zu den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers geweitet. Genauso wie die Privatautonomie heute auch und gerade die Gründung von Vereinen mit sozialpolitischem Zweck betrifft (Art. 9 I, III GG im Gegensatz zu den §§ 61–63 BGB aF), betrifft sie die Errichtung von Stiftungen zur Förderung des Gemeinwohls. Was man zusammen mit anderen tun darf, darf man grundsätzlich erst recht allein tun<sup>12</sup>.

Die Beschränkung des Grundrechts auf Stiftung auf die Errichtung von Stiftungen zur Förderung des Gemeinwohls darf allerdings nicht mit einer Beschränkung auf gemeinnützige Stiftungen im Sinne des Steuerrechts verwechselt werden. Denn der verfassungsrechtliche Verzicht des Staates auf das Monopol zur Definition des Gemein-

6 BVerwG NJW 1998, 2545; OVG Münster NVwZ 1996, 913, 914.

7 Sachs, Kein Recht auf Stiftungsgenehmigung, in: Festschrift für Walter Leisner, 1999, S. 955, 957 ff.

8 Ausführlicher Reuter, Stiftung und Staat, in: Hopt/Reuter (Hrsg.) Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 139, 146. Scharf ablehnend Hof, Stiftungen im deutschen Recht, ebda., S. 301, 329.

9 Grundlegend BVerfG NJW 1990, 1469, 1470.

10 Ausführlich Staudinger-Rawert aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 132 ff.; Reuter aaO (FN 8), S. 139, 146.

11 E.W. Böckenförde, Die verfassungstheoretische Unterscheidung von Staat und Gesellschaft als Bedingung der individuellen Freiheit, 1973, S. 27.

12 Grundlegend R. Scholz, Koalitionsfreiheit als Verfassungsproblem, 1971, S. 69 ff., 150 ff.

wohls bedingt, dass die dadurch geweitete Privatautonomie des Bürgers die Maßgeblichkeit seiner Gemeinwohlvorstellungen einschließt. Die Alleinkompetenz des Staates für die Rahmenordnung des »Handelns in und gegenüber der Gesellschaft« legitimiert lediglich die Intervention gegen mit dem Gemeinwohl *unvereinbare* Stiftungen<sup>13</sup>. Von diesem Ausgangspunkt aus lässt sich einmal feststellen, dass das Grundrecht auf Stiftung weder die Selbstzweckstiftung (Zweck der Stiftung ist die Verwaltung des Stiftungsvermögens)<sup>14</sup> noch die eigennützige Stiftung (Stiftung für den Stifter)<sup>15</sup> deckt. Die Maßgeblichkeit der Gemeinwohlvorstellungen des Stifters endet an den Sinn Grenzen des Gemeinwohlbegriffs. Eigennutz ist das Gegenteil von Gemeinwohl. Als Stiftung zur Förderung des Gemeinwohls kommt daher ausschließlich die (objektiv) *fremdnützige* Stiftung in Betracht<sup>16</sup>. Die verbleibende Aufgabe der Prüfung der fremdnützigen Stiftung auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinwohl wollen Entwurfsverfasser und Arbeitsgruppe der Anerkennungsbehörde überlassen, und das, obwohl sie durchaus sehen, dass die Ausübung eines Grundrechts (und damit auch die des Grundrechts auf Stiftung) nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht vom Ermessen einer Verwaltungsbehörde abhängen darf<sup>17</sup>. Demgegenüber ist es eine quer durch die Rechtsgebiete des deutschen Rechts akzeptierte Binsenweisheit, dass der Inhalt des Gemeinwohls mit den Worten Isensees »nicht der juristischen Erkenntnis vorgegeben, sondern der politischen Entscheidung aufgegeben ist«<sup>18</sup>. Gerade der Vorbehalt gegen die Abhängigkeit der Grundrechtsausübung von der politischen Entscheidung der Verwaltungsbehörde macht jedoch den Vorbehalt gegen ihre Abhängigkeit von verwaltungsbehördlichem Ermessen aus. Viel spricht sogar für die Annahme, dass das Stiftungsrecht infolge des Austauschs des Ermessens der Behörde gegen ihr Urteil über die Vereinbarkeit des Stiftungsvorhabens mit dem Gemeinwohl verfassungsrechtlich vom Regen in die Traufe gerät. Denn das Ermessen ist immerhin noch durch ein vorgegebenes Ziel rechtlich gebunden; die politische Entscheidung der Behörde beschränkt sich auf die Auswahl zwischen mehreren zielkonformen Mitteln. Im Fall der »Bindung« an das Gemeinwohl ist dagegen sogar die Wahl des Ziels eine politische Entscheidung<sup>19</sup>.

Zu Unrecht glauben die Entwurfsverfasser, der Gemeinwohlbindung dadurch einen rechtlichen Inhalt geben zu können, dass sie im Anschluss an das Schönhuber-Urteil des BVerwG<sup>20</sup> auf die wahrscheinliche Beeinträchtigung von Verfassungsrechtsgütern

13 Vgl. *Isensee*, Die verfassungsrechtliche Verankerung der Tarifautonomie, in: Die Zukunft der sozialen Partnerschaft, 1986, S. 159, 177. Noch weitergehend – uneingeschränkte Maßgeblichkeit der Gemeinwohlvorstellungen des Stifters – *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, 2001, S. 406.

14 Vgl. dazu *Flume*, Die juristische Person, 1983, S. 133 FN 146; *Staudinger-Rawert* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 9; *Soergel-Neuhoff* aaO (FN 1) Vor § 80 Rn 70.

15 *Staudinger-Rawert* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 9; *Soergel-Neuhoff* aaO (FN 1) Vor § 80 Rn 9.

16 Ausführlich *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 17.

17 Vgl. BVerfGE 47, 46, 78 f.; 49, 89, 145 f.; 50, 290, 354 f.; 57, 295, 319 ff.; 58, 233, 247. Vgl. Bericht aaO (FN 3) E IV 1 a.

18 *Isensee* aaO (FN 13), S. 159, 177. Vgl. auch *Biedenkopf*, Grenzen der Tarifautonomie, 1964, S. 65; *Däubler*, Arbeitsrecht 1, 1995, Rn 278; *Adomeit*, Rechtsquellenfragen des Arbeitsrechts, 1969, S. 83 Anm. 264; aA *Gamillscheg*, Kollektives Arbeitsrecht I, 1997, S. 318 ff.

19 AA OVG Münster NVwZ 1996, 913, weil der Gemeinwohlbegriff auf den Schutz der Allgemeinheit oder einer Vielzahl Dritter »hindeute«. Aber »Hindeuten« ist noch nicht Festlegung. 20 NJW 1998, 2545.

durch das Stiftungsvorhaben abheben. So gut wie jedes Handeln, das sich nicht in den eigenen vier Wänden abspielt, gefährdet Verfassungsrechtsgüter anderer. Wer sich z.B. mit seinem Auto in den Straßenverkehr begibt, tut das sogar in besonders intensivem Maße. Trotzdem kann die Straßenverkehrsbehörde gewiss nicht unter Berufung auf das Gemeinwohl ohne konkrete gesetzliche Ermächtigungsgrundlage das Recht zur Teilnahme am Straßenverkehr beschränken. Das BVerwG kommt nur deshalb für das Stiften zu einem abweichenden Ergebnis, weil es in der Sache das Grundrecht auf Stiftung nicht – wie es selbst meint – offenlässt, sondern ablehnt. Ebenso wie das OVG Münster als Vorinstanz verwehrt es nämlich den Republikanern nicht, ihre Ziele (mit der Folge der Gefährdung des Menschenwürdegebots, des Diskriminierungsverbots und der Demokratie!) zu verfolgen, sondern verweist sie ausdrücklich darauf, dies in Vereinsform zu tun. Lediglich die Rechtsform der Stiftung soll nicht zur Verfügung stehen<sup>21</sup>. Das ist deswegen mit der Annahme eines Grundrechts auf Stiftung unvereinbar, weil selbst die zulässige Beschränkung des schwächsten Grundrechts voraussetzt, dass sie zum Schutz der kollidierenden Rechtsgüter *geeignet* ist<sup>22</sup>. Wenn die Beschränkung allein zur Folge hat, dass das gemeinwohlgefährdende Handeln in anderer Rechtsform stattfindet, ist das nicht der Fall. Auch die Berufung des BVerwG darauf, der Staat müsse wegen *seiner besonderen Mitverantwortung für die Verwirklichung des Stifterwillens* in Gestalt der Stiftungsaufsicht der Stifterfreiheit engere Grenzen ziehen dürfen als der Vereinsfreiheit<sup>23</sup>, ist nicht nur ein Argument für ein enges Verständnis der Stifterfreiheit, sondern ein Argument gegen deren Grundrechtscharakter. Denn es impliziert die Forderung, dem Staat das Recht vorzubehalten, die Übernahme der Mitverantwortung wegen allzu großer Distanz des Stiftungsvorhabens zu den herrschenden Gemeinwohlvorstellungen zu verweigern, ähnlich wie z.B. die Kirche eine ihr zur Verwaltung angetragene kirchliche Stiftung zurückweisen kann, wenn es an einer hinreichenden Nähe zu kirchlichen Zwecken fehlt. Ebenfalls ein Argument gegen das Grundrecht auf Stiftung ist es, wenn das BVerwG der Stiftung im Gegensatz zum Verein den »persönlichen Bezug« abspricht<sup>24</sup>. Das Grundrecht auf Stiftung beruht auf der gegenteiligen Annahme, dass der Stifter durch die Stiftung seine Persönlichkeit entfaltet<sup>25</sup>. Tragfähig ist freilich weder das eine noch das andere Argument des BVerwG. Dass die Ausübung eines Grundrechts Aufwand für den Staat verursacht, rechtfertigt nicht seine Aberkennung, sondern allenfalls die Kostenpflicht der Inhaber. Genauso wenig wie eine Demonstration mit der Begründung verboten werden kann, ihre Ziele seien des mit ihr verbundenen Aufwands für die polizeilichen Ordnungskräfte etc. nicht würdig, kann ein Stiftungsvorhaben abgelehnt werden, weil es der Stiftungsaufsicht nicht würdig ist. Und was den »persönlichen Bezug« betrifft, so ist ein Stiftungsvorhaben in aller Regel offenbar deutlich stärker Ausdruck der Persönlichkeit des Initiators als vergleichsweise die Beteiligung an einem Verein. Die Wertung des BVerwG stellt insoweit die Verhältnisse auf den Kopf.

21 BVerwG NJW 1998, 2545, 2547; OVG Münster NVwZ 1996, 913, 918.

22 Ausführlicher *Reuter* aaO (FN 8) S. 139, 145.

23 NJW 1998, 2545 (unter I.2.a); ebenso OVG Münster NVwZ 1996, 913, 914.

24 NJW 1998, 2545, 2546.

25 *Frowein*, Grundrecht auf Stiftung, 1976, S. 11 ff.

Die verfassungsrechtliche Forderung nach rechtlicher statt politischer Bindung der Stifterfreiheit, die sich aus dem Grundrecht auf Stiftung ergibt, verlangt, die im Entwurf vorgesehene Grenze der Gefährdung des Gemeinwohls gegen die Grenze der Vereinbarkeit mit dem *gesetzlich konkretisierten Gemeinwohl* auszutauschen<sup>26</sup>. Dabei steht es nicht im Belieben des Gesetzgebers, ob er eine solche Konkretisierung vornimmt oder nicht. Für die Vereinigungsfreiheit (und die Koalitionsfreiheit) hat das BVerfG festgestellt, sie sei in mehr oder weniger großem Umfang auf Regelungen *angewiesen*, »welche die Vereinigungen und ihr Wirken in die allgemeine Rechtsordnung einfügen, die Sicherheit des Rechtsverkehrs gewährleisten, Rechte der Mitglieder sichern und den schutzbedürftigen Belangen Dritter oder auch öffentlichen Interessen Rechnung tragen«<sup>27</sup>. Analog besteht auch für die Stifterfreiheit ein *Ordnungsauftrag* des Gesetzgebers, der, sieht man davon ab, dass an die Stelle der Sicherung der Mitgliederrechte die Sicherung des Stifterwillens tritt, inhaltlich übereinstimmt. Der Ordnungsauftrag ist seinerseits so zu erfüllen, dass er sich reibungslos in die Gesamtrechtsordnung einfügt, d.h. das Gebot der Gleichbehandlung des Gleichartigen (Verbot von Wertungswidersprüchen) beachtet und nicht anderweitige gesetzgeberische Regelungsabsichten durchkreuzt (Verbot von Wirkungswidersprüchen). Auch dahinter stehen verfassungsrechtliche Gebote, nämlich Art. 3 I GG und Art. 20 I GG (rechtsstaatliches Konsistenzgebot). Das Grundrecht auf Stiftung bedeutet also umfassende rule of law. Entweder das Stiftungsvorhaben erfüllt die rechtlichen Voraussetzungen, dann ist es »anzuerkennen«; oder es erfüllt sie nicht, dann ist ihm die »Anerkennung« zu versagen<sup>28</sup>.

Die Interessenverbände der Stiftungen schätzen zwar die Aufwertung des Stiftens, die in der Qualifikation als Grundrechtsausübung liegt, nicht dagegen die damit verbundene Verrechtlichung. Das erklärt sich vor allem daraus, dass namentlich Großstifter der Behörde nicht als unterlegene Bürger gegenüberreten, die des rechtlichen Schutzes bedürfen, sondern als Anbieter einer begehrten Leistung, die durch »starre« Rechtsbindungen der Behörde bei der Durchsetzung der von ihnen gewünschten Zugeständnisse behindert zu werden drohen. Solche Stiftungswillige sind daher eher potentielle Nutznießer als potentielle Opfer der Möglichkeit der Behörde, nach politischer Opportunität über die Anerkennung eines Stiftungsvorhabens zu entscheiden. Wiederholt rühmt der Bericht der Arbeitsgruppe die Tendenz der Praxis zu Konsenslösungen, die aufgrund von Verhandlungen zwischen Stifter, Stiftungsbehörde und Finanzamt gemeinsam gefunden werden<sup>29</sup>. Unerwähnt bleibt die Kehrseite, nämlich die, dass die aus wirtschaftlichem Potential und politischem Einfluss gespeiste Verhandlungsmacht des Stiftungswilligen bisweilen zu Ergebnissen führt, die – vorsichtig formuliert – Zweifel begründen, ob der gemeine Nutzen des Stiftungsvorhabens nicht durch überwiegende Nachteile neutralisiert wird. Wenn große (mittelbare) Unterneh-

26 Für die Gemeinwohlgrenze der Tarifautonomie ebenso *Badura*, Festschrift für Berber, 1981, S. 807, 816 f.

27 NJW 1979, 699, 706.

28 *J. Ipsen*, Staat und Stiftung – Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Standort der Stiftung des privaten Rechts, in: Deutsches Stiftungswesen 1977–1988, 1989, S. 151, 158 ff.

29 AaO (FN 3) E.I., 1, 3 a. Vgl. auch schon *Härtl*, Ist das Stiftungsrecht reformbedürftig? 1990, S. 168.



mensträgerstiftungen infolge institutionalisierter Abhängigkeit ihrer Einnahmen vom Ermessen der Unternehmensleitung Aufwendungen zugunsten ihrer Zwecke in einer Höhe machen, die kaum die dem Fiskus durch die Einbringung des Beteiligungsvermögens in eine Stiftung entgehende Erbschaftsteuer erreicht, dann ist das aus Sicht der Allgemeinheit ein Missstand. Darüber hinaus passt die Verhandelbarkeit der Voraussetzungen der Stiftungserrichtung nicht zu ihren Aufgaben. Entweder sie sind erforderlich, damit die Stiftungen und ihr Wirken sich in die allgemeine Rechtsordnung einfügen, die Sicherheit des Rechtsverkehrs gewahrt bleibt und den schutzbedürftigen Belangen Dritter oder auch öffentlichen Belangen Rechnung getragen wird: dann sind sie nicht verhandelbar, weil die Pflicht zur Beachtung der allgemeinen Rechtsordnung, die Sicherheit des Rechtsverkehrs und die schutzbedürftigen Belange Dritter und der Allgemeinheit definitionsgemäß nicht verzichtbare Rechtsgüter betreffen. Oder die Voraussetzungen der Stiftungserrichtung sind zum Schutz dieser Interessen nicht erforderlich: dann sind sie von vornherein unzulässig, weil sie die Stifterfreiheit im Widerspruch zum Übermaßverbot beschränken. Tertium non datur: So wichtig Stiftungen sind, die Außerachtlassung von Gleich- und Sachgerechtigkeit ist im Rechtsstaat ein zu hoher Preis dafür. Zu einem »individuellen Großstiftungsrecht« wie in Griechenland, das die Konzession an die rechtlichen Privilegierungswünsche von Großstiftern immerhin nicht in normalen Genehmigungen versteckt, sondern in Form von Sondergesetzen für die einzelnen Stiftungsvorhaben offen gewährt<sup>30</sup>, darf es in Deutschland nicht kommen.

### III. Bewährung des Status quo der Stiftungsrechtspraxis?

#### 1. Der Maßstab

Außer durch die Inkongruenz des Stiftungsprivatrechts mit den Anforderungen des Grundrechts auf Stiftung hat die Forderung nach einer Reform dadurch wesentliche Impulse erhalten, dass die Bedeutung des Stiftungswesens in Deutschland im Verhältnis zu vergleichbaren Ländern *unterentwickelt ist*<sup>31</sup>. Es liegt nicht fern anzunehmen, dass das zwar nicht nur, aber auch mit dem Stiftungsrecht zu tun hat. Keines der Länder mit besonders blühendem Stiftungswesen (USA, Schweiz, Niederlande) kennt nämlich eine Genehmigung oder Anerkennung der Stiftung, die einer Verwaltungsbehörde – wie der Entwurf das im Anschluss an die Schönhuber-Rechtsprechung vorsieht<sup>32</sup> – die Möglichkeit zur Ablehnung wegen Unvereinbarkeit mit herrschenden Gemeinwohlvorstellungen gibt. Erst die *Gesetzwidrigkeit* des Stiftungsvorhabens

30 Vgl. *Georgakopoulos*, Stiftungen im griechischen Recht, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 359, 360.

31 Vergleichende Angaben bei *Anheier*, Foundations in Europe: a Comparative Perspective, 2001, S. 35 ff.; *Rose-Ackerman*, An economic analysis of Nonprofit Organisations, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 73, 74 ff.

32 Vgl. oben I.

schadet<sup>33</sup>. Das gilt für die USA, obwohl das common law auf die Unvereinbarkeit mit der »public policy« abhebt. Die Begründung hebt ganz im Sinne der hier zu den Anforderungen des Grundrechts auf Stiftung vorgetragenen Überlegungen darauf ab, dass die Abhängigkeit von politischer Entscheidung der Stiftungsfreiheit widerspricht<sup>34</sup>.

Umgekehrt wird das privatrechtliche Privileg des Stifters, nämlich die Möglichkeit der zeitlich unbegrenzten Einflussnahme auf die Verwendung eines Vermögens, in keinem der Länder so einschränkungslos zugestanden, wie der Entwurf dies im Anschluss an den Bericht der Arbeitsgruppe beabsichtigt. In den USA ist ein charitable purpose vorausgesetzt, was trotz der der Stifterfreiheit gemäßen weitgehenden Respektierung der subjektiven Vorstellungen des Stifters darüber, was charitable ist, eigennützige Vorhaben ausschließt und die fremdnützigen tendenziell auf Gemeinschaftsaufgaben begrenzt, deren Erfüllung von einer risikobehafteten gewerblichen Vermögensnutzung nicht erwartet werden kann<sup>35</sup>. Auch in der Schweiz gibt es die Begrenzung auf fremdnützige Stiftungen, die allerdings sowohl gemeinnützig als auch privatnützig sein können. Immerhin untersagt Art. 335 ZGB die sog. Familienunterhaltstiftung (= Familienvermögensverwaltungsstiftung)<sup>36</sup>. In den Niederlanden schließlich sind zwar Stiftungsvorhaben nicht inhaltlich begrenzt. Doch sind Stiftungen zugunsten geschlossener Personenkreise nicht gestattet<sup>37</sup>. Und vor allem ist die Verbindlichkeit des Stifterwillens deutlich weniger gesichert als in den anderen Stiftungsrechten mit der Folge, dass fließende Übergänge zwischen Stiftungen und Vereinen im deutschen Verständnis bestehen<sup>38</sup>. »Stiftungswüsten« findet man dagegen vornehmlich in Ländern, die – wie die des romanischen Rechtskreises – genauso oder noch mehr als die deutsche Stiftungsrechtspraxis durch Abhängigkeit des Stiftungswesens von der staatlichen Verwaltung gekennzeichnet sind. Frankreich und Portugal lassen Stiftungen bis heute nur zu, soweit sie staatliche Verwaltungstätigkeit ergänzen. Entsprechend ist die Bedeutung des Stiftungswesens noch deutlich geringer als in Deutschland<sup>39</sup>. Ähnliche Verhältnisse haben in Italien und Spanien in jüngster Zeit zu neuen Stiftungsgesetzen geführt, deren Wirkung noch aussteht<sup>40</sup>.

Die Zusammenhänge sind deutlich und plausibel: Einerseits ist Stiften nicht zuletzt ein Stück *positive Gesellschafts- und Politikkritik*. Wer eine gemeinwohlorientierte Stiftung plant, will regelmäßig nicht freiwillig Steuern zahlen, sondern ein soziales Interesse fördern, dessen der Staat sich seiner Meinung nach zu Unrecht nicht oder doch

33 *Van der Ploeg*, Stiftungen im niederländischen Recht, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 405, 410 f.; *Riemer*, Stiftungen im schweizerischen Recht, ebda, S. 511, 513.

34 *Kronke*, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, 1988, S. 37.

35 Vgl. *Hansmann*, A Reform Agenda for Nonprofit Organisations, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 241, 258 f., 266 f.

36 *Riemer* aaO (FN 33) S. 511, 514.

37 *Van der Ploeg* aaO (FN 33) S. 405, 407.

38 *Van der Ploeg* aaO (FN 33) S. 405, 409 f.; vgl. auch *Mecking*, Zur Situation der Stiftungen in Deutschland, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 33, 34.

39 *Capitant*, Stiftungen im französischem Recht, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 343, 351 ff.; *Monteiro-Henriques*, Stiftungen im portugiesischem Recht, in: *Hopt/Reuter* ebda, S. 441, 449 ff.

40 *De Georgi*, Stiftungen im italienischen Recht, in: *Hopt/Reuter* aaO § 8 S. 381, 384, 390 ff.; *Linares-Andrés*, Stiftungen im spanischen Recht, ebda, S. 475, 486 ff.

nicht in ausreichendem Maße annimmt. Deshalb ist ein auf Impulse für ein gemeinwohlorientiertes Stiftungswesen bedachtes Stiftungsrecht gehalten, die staatliche Beteiligung an der Errichtung und Tätigkeit von Stiftungen auf das zur Rechtswahrung Un-erlässliche zu beschränken und auch dem Verdacht entgegenzuwirken, es könne unter dem Vorwand der Rechtswahrung eine verwaltungspolitische Lenkung des Stiftungswesens stattfinden. Andererseits ist gemeinwohlorientiertes Stiften in größerem Umfang nur zu erwarten, wenn das Stiftungsrecht durch Qualitätssicherung für seine Akzeptanz in der Öffentlichkeit sorgt. Wenn die Stiftung zum Instrument wird, Ziele zu erreichen, die die Rechtsordnung sonst aus gutem Grund nicht fördert oder gar abweist, leidet das soziale Ansehen des Stiftungswesens insgesamt. In den USA hat der Tax-Reform Act 1969 diese Erfahrung zum Anlass genommen, gegen Erscheinungsformen der US-amerikanischen Stiftungsrealität zu intervenieren, die der deutschen Stiftungsrealität keineswegs fremd sind<sup>41</sup>. Nach überwiegender Einschätzung hat das der Entwicklung des Stiftungswesens in den USA genützt<sup>42</sup>.

## *2. Der Standpunkt der Arbeitsgruppe*

Wie der Auseinandersetzung mit den Anforderungen des Grundrechts auf Stiftung so hat sich die Arbeitsgruppe auch der Frage nach dem Zusammenhang zwischen der verschiedenen sozialen Bedeutung des Stiftungswesens und der Gestalt des Stiftungsrechts in den mit Deutschland vergleichbaren Ländern entzogen. Zwar hat der Bericht einen Anhang mit dem Titel »Rechtsvergleich zum Stiftungsrecht in den Mitgliedstaaten der EU, der Schweiz und in den USA.« Aber dieser Titel erschöpft sich in Kurzdarstellungen im Lexikonformat, die nicht einmal die Charakteristika der verschiedenen Stiftungsrechte erkennen lassen und z.T. (z.B. für Italien) sogar die aktuelle Gesetzeslage verfehlen. Die Auswertung zeugt teilweise von einer geradezu peinlichen fachlichen Inkompetenz, so wenn das Stiftungsrecht der USA mit der Bemerkung ausgeschieden wird, die Stiftung sei in den USA eine rein steuerrechtliche Figur<sup>43</sup>. Erstens ist das nur halb richtig; der charitable purpose ist nicht nur der Anknüpfungspunkt für steuerrechtliche Privilegien, sondern auch für privatrechtliche Eigentümlichkeiten, die in Europa das Wesen der Stiftung ausmachen (keine Geltung der rule against perpetuities, Geltung der cy-près-doctrine<sup>44</sup>). Im Übrigen: Wer sich auch nur ein wenig auskennt, weiß, dass das bundesstaatliche Stiftungssteuerrecht in den USA eine Vielzahl von Problemen mit steuerrechtlichen Mitteln löst, die in Europa Probleme des Stiftungsrechts sind, und zwar deshalb, weil das Stiftungsrecht in den USA in die Zuständigkeit der Einzelstaaten fällt<sup>45</sup>. In der Gesellschaftsrechtsvergleichung käme niemand auf die vergleichbare Idee, die USA bei der Diskussion von Problemen der Publikumskapitalgesellschaft auszublenden, weil die Publikumskapitalgesellschaft dort im Wesentlichen

41 Vgl. *Kronke* aaO (FN 34) S. 89 f. mit FN 23 und S. 174.

42 Vgl. *Richter* aaO (FN 13) S. 232 f.: Vom Standpunkt der Legitimation des Stiftungswesens seien die Stiftungen zumeist gestärkt aus den Debatten hervorgegangen.

43 Bericht aaO (FN 3) C II.

44 Vgl. *Kronke* aaO (FN 34) S. 71, 81.

45 Vgl. *Hansmann* aaO (FN 35), S. 241, 263 ff.

eine Figur des Kapitalmarktrechts ist<sup>46</sup>. Letztlich ist diese Fehlleistung freilich folgenlos geblieben, weil der rechtsvergleichende Teil für die Meinungsbildung der Arbeitsgruppe ohnehin keine Rolle gespielt hat. Im Kern ist die Arbeitsgruppe zu ihrer These, das praktizierte Stiftungsrecht habe sich bewährt, gelangt, ohne den Rückstand des deutschen Stiftungswesens im Verhältnis zu anerkannten internationalen Vorbildern und die Möglichkeit eines Zusammenhangs mit Unterschieden im Stiftungsrecht überhaupt nur zu problematisieren.

Statt dessen stützt die Arbeitsgruppe sich auf die Ergebnisse einer *Nabelschau*: Das Genehmigungsverfahren soll sich bewährt haben, weil die durchschnittliche Bearbeitungszeit angemessen, die Zahl der erfolgreich abgeschlossenen Verfahren hoch und die angehörten Verbände und Sachverständigen, insbesondere wegen der mit ihm verbundenen Beratung der Stiftungswilligen zufrieden sind<sup>47</sup>. Die verwaltungsbehördliche Stiftungsaufsicht wird gelobt, weil sie die Stiftungen berät und mehr nach Konsens als nach Entscheidung strebt<sup>48</sup>. Eine stärkere Einbindung der Stiftung in die Gesamtrechtsordnung zwecks Verhinderung von Wertungs- und Wirkungswidersprüchen wird abgelehnt, weil – »von Einzelfällen abgesehen« – keine Missbräuche bekannt geworden sind<sup>49</sup>. Selbst dieser Nabelschau liegt ein Datenmaterial zugrunde, das man auch anders bewerten kann. Gewiss ist in den letzten 10 Jahren die Stiftungsbereitschaft erheblich gewachsen. Das erklärt sich daraus, dass die wichtigsten außerrechtlichen Voraussetzungen eines florierenden Stiftungswesens derzeit sehr günstig sind: Eine in der deutschen Geschichte beispiellos wohlhabende Generation ist dabei, ihr Haus zu bestellen. Die Vererbung des Vermögens an die Verwandtschaft hat ihre frühere Selbstverständlichkeit verloren. Insbesondere kinderlose Ehepaare und Singles sehen weniger denn je einen Sinn darin, die vielfach entfremdeten Geschwisterkinder oder gar noch entferntere Verwandten zu bedenken. Inwieweit das Genehmigungsverfahren diese natürliche Stiftungsbereitschaft gefördert und inwieweit es sie im Gegenteil gebremst hat, ist durchaus offen. Immerhin berichtet die Arbeitsgruppe für die letzten 10 Jahre von 735 Verfahren ohne erfolgreichen Abschluss. Dem stehen für den gleichen Zeitraum 4332 Verfahren mit erfolgreichem Abschluss gegenüber<sup>50</sup>. Die Ausfallquote ist also ganz erheblich. Die Gründe hat die Arbeitsgruppe nicht aufklären können. Zu einem beachtlichen Teil mögen Sinnesänderungen oder rechtliche Hindernisse, d.h. verfahrensneutrale Ursachen ausschlaggebend gewesen sein. Aber es sind auch Zweifel gegenüber der Sachangemessenheit des behördlichen Genehmigungsverfahrens angebracht. Wer eine rechtsfähige Stiftung errichten will, gehört in der Regel nicht in die Kategorie des kleinen Mannes, der bei der Behörde kostengünstigen Rat sucht. Dem stehen schon die relativ hohen Mindeststammvermögen entgegen, die nach den Broschüren der Stiftungsbehörden normalerweise erforderlich sind (in NRW z.B. 500.000,- DM). Die Initiatoren organisatorisch selbstständiger größerer Stiftungen haben die Möglichkeit, sich der Hilfe von Rechtsanwälten, Notaren oder Stiftungsverbänden zu bedienen, und tun das auch so gut wie immer. Die Arbeitsgruppe weist

46 Vgl. dazu *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht I, 1980, S. 482 ff.

47 Bericht aaO (Fn 3) E II e.

48 Bericht aaO (Fn 3) I II.

49 Bericht aaO (Fn 3) H III 4.

50 Bericht aaO (Fn 3) E II 1 d.

selbst daraufhin, dass ein großer Teil der Stiftungswilligen die Beratung durch Rechtsanwälte und Notare in Anspruch nimmt. Kleinere Stiftungen brauchen ohnehin die organisatorische Anlehnung an Kirchen, Gemeinden, Universitäten oder Verbände, die die Beratung im Vorfeld übernehmen können und auch tatsächlich – bisweilen sehr intensiv – übernehmen. Unter diesen Umständen wird es nicht als hilfreich, sondern als ärgerlich empfunden, wenn die Stiftungsbehörde – wie sie das entgegen der Behauptung der Arbeitsgruppe regelmäßig (und nicht nur auf Wunsch) tut – über die selbstverständlich erforderliche Rechtskontrolle hinaus am Stiftungsgeschäft herum-mäkelt und dadurch einen Papierkrieg über ihre »Verbesserungsvorschläge« erzwingt (die vielfach wohlwogenen Überlegungen des Stiftungswilligen widersprechen, deren Hintergründe die Behörde nicht kennt). Bedenkt man überdies, dass Stiftungswillige sich nicht als Bittsteller, sondern als Gebende empfinden, so ist leicht vorstellbar, dass sie nicht selten die Verfahren – wie in 729 der 735 erfolglosen Verfahren geschehen – deshalb nicht weiter betreiben, weil sie wegen ihres Ärgers über die Genehmigungs-behörde zu dem Schluss kommen, sie hätten es nicht nötig, ihr Geld aufzudrängen, sondern könnten es auch behalten und für sich selbst verwenden.

Noch problematischer ist das Lob der Arbeitsgruppe für die beratende und konsensorientierte behördliche Stiftungsaufsicht. Aus der Sicht der Stiftungsvorstände ist es natürlich angenehm, wenn sie sich in schwierigen Entscheidungssituationen absichern können, indem sie die Stiftungsaufsicht sozusagen mit ins Boot nehmen. Für die Stiftungen selbst ist das eher verhängnisvoll. Denn es schwächt die Fähigkeit der Stiftungsaufsicht, ihre primäre Funktion zu erfüllen, nämlich die, die Rechte der Stiftung gegen ihre Organe wahrzunehmen<sup>51</sup>. Der Inhaber der Stiftungsaufsicht wird die Stiftungsorgane schwerlich für ein die Stiftung schädigendes Verhalten zur Verantwortung ziehen, das er beratend begleitet oder gar angeregt hat. Zwar begehrt er durch solches Unterlassen eine Amtspflichtverletzung gegenüber der Stiftung<sup>52</sup>. Aber zu befürchten hat er deswegen nichts, weil die Rechte der Stiftung gegen den Staat wiederum nur durch die Stiftungsorgane ausgeübt werden können. Er riskiert im Gegenteil die »Retourkutsche« der Stiftung wegen Mitverursachung des Schadens, wenn er gegen die Stiftungsorgane vorgeht. Vor diesem Hintergrund ist festzustellen, dass die *strikte Trennung von Geschäftsführungs- und Kontrollfunktion nirgendwo so wichtig ist wie gerade im Stiftungsrecht*. Denn während das Versagen der normalen Zuständigkeitsordnung im Verbandsrecht notfalls noch durch die Mitglieederklage im Interesse des Verbandes korrigiert werden kann<sup>53</sup>, entfällt im Stiftungsrecht jede Möglichkeit der Korrektur. Eine auf Beratung und Konsens angelegte Stiftungsaufsicht ist für die Stiftungen entgegen der Ansicht der Arbeitsgruppe kein Vorteil, sondern *eine Gefahr*<sup>54</sup>.

Schließlich irritiert die Art und Weise, mit der die Arbeitsgruppe sich der Frage einer besseren Integration des Stiftungswesens in die allgemeine Rechtsordnung nähert. Einmal ist der Gesetzgeber wegen seines verfassungsrechtlichen Auftrags zur Konkretisierung der Gemeinwohlgrenze der Stiftungsfreiheit zur *vorbeugenden Ab-*

51 *Staudinger-Rawert* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 61; *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 70.

52 BGHZ 68, 142, 151.

53 Zusammenfassend *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) § 38 Rn 27.

54 In der Sache übereinstimmend *Richter* aaO (FN 13) S. 370.

*wehr* von Missbrauch verpflichtet, nicht nur zur Reaktion auf nachgewiesene Missbräuche. Zum anderen fragt man sich, wie z.B. der zugestandene steuerliche Missbrauch unternehmensverbundener Stiftungen »in Einzelfällen« als unerheblich eingestuft werden kann, wenn die unternehmensverbundenen Stiftungen – wie kurz zuvor festgestellt – selbst nur Einzelfälle sind<sup>55</sup>. Im Übrigen scheinen die Rechtstatsachen in der allgemeinen Öffentlichkeit besser bekannt zu sein als in den zuständigen Ministerien, bei denen sich die Arbeitsgruppe nach Missbrauchstatbeständen erkundigt hat. Es ist noch nicht lange her, dass die IG Metall mit dem Mahle-Konzern im Streit lag, weil dieser als Konzernspitze eine mitbestimmungsfreie Stiftung oder einen mitbestimmungsfreien Idealverein installieren wollte. Noch stärker in der öffentlichen Erinnerung ist der Fall der Hertie-Stiftung, in der nur eine wachsame Öffentlichkeit die weitgehende Reprivatisierung steuerbegünstigten Stiftungsvermögens verhindert hat. Und es muss auch erlaubt sein, die Frage zu stellen, ob die für Bertelsmann und Bosch charakteristische institutionell abgesicherte primäre Verwaltung des steuerbegünstigten Stiftungsvermögens im Unternehmensinteresse (statt im Interesse des gemeinnützigen Zwecks) in steuerrechtlicher Sicht einen Missbrauch der Stiftungsform darstellt<sup>56</sup>. In den USA hat man das 1969 für vergleichbare Fälle bejaht und deshalb u.a. eine jährliche Mindestrendite der Stiftungen in Höhe von 5% des Marktwerts der unternehmensverbundenen Stiftungsvermögen vorgeschrieben<sup>57</sup>. Im deutschen steuerrechtlichen Schrifttum ist darauf hingewiesen worden, dass die Duldung solcher Unternehmensfinanzierung möglicherweise gegen das europarechtliche Beihilfeverbot nach Art. 87 EGV verstößt<sup>58</sup>. Nichts von alledem hat die Arbeitsgruppe zur Kenntnis genommen, geschweige denn, dass sie sich damit sachlich auseinandergesetzt hätte.

#### IV. Die wichtigsten Einzelthemen der Reformdiskussion

##### 1. (Verwaltungsbehördliches) Anerkennungsverfahren oder (gerichtliches) Registrierungsverfahren?

###### a) Die verfassungsrechtliche und rechtsvergleichende Perspektive

Das Grundrecht auf Stiftung verlangt nicht den Verzicht auf die staatliche Mitwirkung an der Stiftungserrichtung. Im Gegenteil: Genauso wie das Grundrecht auf Vereinigung ist das Grundrecht auf Stiftung darauf angewiesen, dass der Staat die Tauglichkeit des errichteten Rechtssubjekts zur Teilnahme am Rechtsverkehr garantiert. Ohnedem scheidet es an überwiegenden Gegeninteressen der anderen Teilnehmer am Rechtsverkehr<sup>59</sup>. Das Grundrecht auf Stiftung fordert aber sehr wohl, dass die staatliche Mitwirkung nicht politischer Natur ist, sondern Gesetzesvollzug bleibt. Und das begründet

55 Bericht aaO (FN 3) H III 1 (200, unter 5%).

56 Vgl. dazu *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 48 mit FN 185–189.

57 *Kronke* aaO (FN 34) S. 95; ausführlich *Walz*, Stiftungsreform in Deutschland: Stiftungssteuerrecht, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8), S. 197, 209 ff.

58 *Walz* aaO (FN 57) S. 197, 212.

59 Ausführlicher *Münch-Komm-Reuter* aaO (FN 2) § 80 Rn 4.

nicht nur die bereits dargestellten Vorbehalte gegen das Recht der mitwirkenden Stelle zur Konkretisierung der Gemeinwohlgrenze der Stifterfreiheit, sondern *auch gegen die Mitwirkungszuständigkeit von Verwaltungsbehörden*. Denn Verwaltungsbehörden sind politisch verantwortliche staatliche Stellen, deren Zuständigkeit die Gefahr politischer Einflussnahme auf die Entscheidung um so stärker begründet, je weniger der Gesetzesvollzug kraft Natur der Sache durch die Verwendung deskriptiver Rechtsbegriffe diszipliniert werden kann. Eben das ist die Situation bei der Errichtung der Stiftung<sup>60</sup>. Die als solche nicht verzichtbare Forderung nach einer dem Zweck angemessenen Vermögensausstattung der Stiftung belässt der entscheidenden Stelle unvermeidlich einen Beurteilungsspielraum, und auch die Anforderungen an die Vereinbarkeit mit dem Gemeinwohl wird der Gesetzgeber kaum so konkretisieren können, dass jeglicher politische Einfluss ausgeschlossen ist, ganz abgesehen davon, dass es im Falle politischer veranlasster gesetzwidriger Entscheidung *zugunsten* des Stifters regelmäßig keine Kläger und damit auch keinen Richter geben wird. Es kennzeichnet die »Ergebnisoffenheit« der Arbeitsgruppe, dass sie mit keinem Wort auf den Befund einer früheren empirischen Untersuchung eingeht, einzelne der von ihrem Verfasser befragten Genehmigungsbehörden hätten sich über politische Kungelei im Vorfeld von Stiftungserrichtungen beklagt, die sie zu bloßen Befehlsempfängern von oben machten<sup>61</sup>.

Der Vorbehalt gegen die Zuständigkeit von Verwaltungsbehörden bei der staatlichen Mitwirkung an der Errichtung von Stiftungen ist lange Zeit unangefochten mit der Forderung nach einem Wechsel vom Konzessionssystem zum Normativsystem identifiziert worden<sup>62</sup>. Das hat sich in neuerer Zeit geändert. Zwar gilt das herkömmliche Konzessionssystem, soweit der Geltungsanspruch des Grundrechts auf Stiftung reicht, als verfassungswidrig. Doch soll das für die Zuständigkeitsfrage nichts besagen, weil die gebotene Bindung der Entscheidung an Normativbedingungen sich auch in einem technischen Konzessionssystem verwirklichen lässt<sup>63</sup>. Daran ist richtig, dass die Bindung an echte Normativbedingungen (und nicht bloß an das Gemeinwohl) die Verfassungskonformität der *lex lata* rettet. Da für die Schaffung neuer Zuständigkeiten der absolute Gesetzesvorbehalt gilt, wäre die Alternative ja der völlig verfassungswidrige Zustand, dass überhaupt keine Stiftungen gegründet werden könnten<sup>64</sup>. *De lege ferenda* bleibt aber zu bedenken, dass das Gebot der Reduktion der staatlichen Beteiligung auf unpolitischen Gesetzesvollzug sich nicht mit der Zuständigkeit politisch abhängiger Behörden verträgt. Diese Einsicht ist international deutlich weiter verbreitet, als der rechtsvergleichende Anhang des Berichts der Arbeitsgruppe nahe legt. In Dänemark<sup>65</sup>, in den Niederlanden<sup>66</sup>, in 9 von 13 osteuropäischen Reformstaaten<sup>67</sup> sowie

60 In der Analyse übereinstimmend (wenn auch mit diametral entgegengesetzter Schlussfolgerung) *K. Schmidt*, in: *v. Campenhausen-Kronke-Werner* (Hrsg.), *Stiftungen in Deutschland und Europa*, 1998, S. 229, 232 ff.

61 *Härtl* aaO (Fn 29) S. 121.

62 Vgl. noch *Schulte*, *Staat und Stiftung*, 1989, S. 42.

63 Grundlegend *K. Schmidt* aaO (FN 60) S. 229, 232 ff.

64 Deshalb *de lege lata* dem Schmidt'schen Ansatz folgend *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 9.

65 *Hansen*, *Stiftungen im dänischen Recht*, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 287, 290.

66 *Van der Ploeg*, *Stiftungen im niederländischen Recht*, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 405, 408.

für Privatstiftungen in Österreich<sup>68</sup> und Liechtenstein<sup>69</sup> gibt es überhaupt keine Mitwirkung einer Verwaltungsbehörde. Z.T. fehlt sie ersatzlos, z.T. tritt an ihre Stelle die Mitwirkung von Registergerichten. In anderen Ländern (z.B. in der Schweiz)<sup>70</sup> sind zwar Registerbehörden zuständig. Doch erklärt sich das daraus, dass die Register generell nicht bei Gerichten, sondern bei besonderen politisch unabhängigen Behörden geführt werden. Im britischen Recht ist die Charity Commission als Registerbehörde bewusst als politisch unabhängige Institution geschaffen worden<sup>71</sup>. In den USA schließlich bedarf die charitable corporation zwar wie alle corporations nach common law der (formalen) staatlichen Konzession. Bemerkenswerterweise ist der behördlichen Konzession jedoch speziell im Fall der charitable corporation nach dem Recht stiftungspraktisch dominierender Einzelstaaten (New York, Pennsylvania) eine gerichtliche Vorprüfung vorgeschaltet, deren Ergebnis die konzessionierende Stelle bindet<sup>72</sup>. Während das deutsche Recht die Errichtung der Stiftung an die Entscheidung einer politisch abhängigen Instanz knüpft, obwohl sonst die Zuständigkeit des politisch unabhängigen Registergerichts gilt, sieht das US-amerikanische Recht jedenfalls partiell genau umgekehrt für die Errichtung von Stiftungen die gerichtliche Entscheidung vor, obwohl sonst für die Errichtung einer juristischen Person die Konzession einer Behörde notwendig ist. Die deutsche Lösung, die nach dem Entwurf im Wesentlichen unverändert bleiben soll, findet ihre Ebenbilder vor allem im romanischen Rechtskreis, d.h. in stiftungspolitischen Entwicklungsländern<sup>73</sup>.

#### b) Die rechtspolitische Perspektive

Die Arbeitsgruppe hat sich nach ihrer positiven Bewertung des Genehmigungsverfahrens, insbesondere der damit verbundenen Beratung, mit der Diskussion der Alternativen nicht lange aufgehalten. Für die Ablehnung der Zuständigkeit des Registergerichts braucht sie lediglich ein in zwei kurzen Sätzen zusammengefasstes Argument: Aufsichts- und Genehmigungsbehörde würden auseinanderfallen mit der Folge einer Genehmigungspraxis ohne den Hintergrund von Erfahrungen mit bestehenden Stiftungen und mit der Gefahr divergierender Entscheidungen, die auf verschiedenen Rechtswegen anzufechten seien<sup>74</sup>. Der Gedanke, die Divergenz könne nach niederländischem Vorbild durch die Berufung des Registergerichts zur Aufsicht vermieden werden<sup>75</sup>, wird gar nicht erst erwogen. Erst recht fehlt jede Stellungnahme dazu, dass die Länder

67 *Drobnig*, Grundzüge des Stiftungsrechts in Mittel- und Osteuropa, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 541, 547.

68 *Doralt/Kalss*, Stiftungen im österreichischen Recht, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 419, 429.

69 *Lampert/Taisch*, Stiftungen im liechtensteinischen Recht, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 521, 525.

70 *Riemer* aaO (FN 33) S. 511, 513.

71 *Fries*, Foundations in British Law, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 371, 372 f.

72 *Lampert/Taisch*, Recht und ökonomisches Gesetz, 1978, S. 254, 275 f.; ferner *Kronke* aaO (FN 34) S. 36.

73 Zusammenfassend *Hopt/Reuter*, Stiftungsrecht in Europa: Eine Einführung, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8), S. 1, 6 mit Nachweisen.

74 Bericht aaO (FN 3) E III 1.

75 *Van der Ploeg* aaO (FN 66) S. 405, 409 ff.



mit der reichsten Stiftungskultur überhaupt, nämlich die Schweiz und die USA, seit jeher mit einer solchen Divergenz problemlos zurecht kommen: In der Schweiz entscheidet über die Entstehung der Stiftung der Handelsregisterführer; die Aufsicht obliegt je nach Wirkungsbereich der Stiftung Bundesbehörden, kantonalen Behörden oder örtlichen Behörden<sup>76</sup>. In den USA ist die (formale) Konzession Angelegenheit der dazu berufenen einzelstaatlichen Behörde; die Aufsicht ist Sache des Attorney General (der Eingriffe bei Gericht beantragen muss)<sup>77</sup>. Tatsächlich kann es zu Divergenzen zwischen Genehmigungs- und Aufsichtsinstanz kaum kommen, wenn die Genehmigungsinstanz sich wie in der Schweiz und in den USA auf das beschränkt, was ihres Amtes ist, nämlich zu prüfen, ob die rechtlichen Voraussetzungen für die Errichtung der Stiftung erfüllt sind.

Aber auch unabhängig von der Rechtslage in anderen Ländern hätte die Arbeitsgruppe allen Anlass gehabt, die Idee einer registergerichtlichen Zuständigkeit nicht einfach unter Hinweis auf die (begründete?) Stellungnahme »einiger Sachverständiger« und »der Verbände« zu beerdigen<sup>78</sup>. Die im Protokoll über die Anhörung der Verbände erwähnte Umfrage unter den vom Stifterverband für die deutsche Wissenschaft betreuten Stiftern hat nämlich nicht nur ergeben, dass – wie das Protokoll berichtet<sup>79</sup> – relativ viele Stifter wegen des Genehmigungsverfahrens (und der Aufsicht) die rechtliche Verselbstständigung ihrer Stiftungen abgelehnt haben, sondern auch, dass ein beträchtlicher Teil von ihnen anders entschieden hätte, wenn anstelle der Verwaltungsbehörden Registergerichte zuständig gewesen wären<sup>80</sup>. Gewiss ist die Zahl der Befragten zu klein gewesen, als dass man von einem repräsentativen Ergebnis ausgehen könnte. Aber Grund genug, der Frage weiter nachzugehen, hätte der Befund allemal sein müssen. Dabei ist es ein schwacher Trost, dass die Befragten wegen ihrer Abneigung gegen das verwaltungsbehördliche Verfahren die Stiftungsabsicht nicht aufgegeben haben, sondern in unselbständige Stiftungen ausgewichen sind. Das Recht der unselbständigen Stiftung ist nämlich nicht nur – wie die Arbeitsgruppe meint<sup>81</sup> – durch seine Flexibilität, sondern auch und vor allem dadurch gekennzeichnet, dass die stiftungsspezifische Sicherung des Vermögens entfällt: Die sog. Treuhandlösung setzt das Stiftungsvermögen der Gefahr aus, von den Stiftererben zurückgefordert und entwidmet zu werden, weil nach dem Tod des Stifters die Erben an dessen Stelle als Treugeber treten.<sup>82</sup> Die (im Zweifel beabsichtigte) sog. Auflagenlösung begründet diese Gefahr zwar grundsätzlich nicht. Doch gibt es kaum Schutz gegen schädliche Einflüsse aus der Sphäre des Stiftungsträgers. Schon die Immunität des Stiftungsvermögens in der Zwangsvollstreckung gegen die Stiftungsträger und in der Insolvenz des Stiftungsträgers ist höchst zweifelhaft<sup>83</sup>. Ganz eindeutig ist, dass das Stiftungs-

76 *Riemer* aaO (FN 33) S. 511, 513 f.

77 *Riehm*, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, 1993, S. 188 f., 193 f.

78 Bericht aaO (FN 3) E III 1.

79 Protokollvermerk – Bund – Länder – Arbeitsgruppe Stiftungsrecht. Anhörung der Verbände und Einrichtungen am 30. Oktober 2000, C 1 aE.

80 *Westebbe*, Die Stiftungstreuhand, 1993, S. 29.

81 Bericht aaO (FN 3) H V 2.

82 Im Einzelnen *Reuter*, Die unselbstständige Stiftung, in: *v. Campenhausen-Kronke-Werner* aaO (FN 60) S. 203, 208 ff.

83 Ausführlicher *Reuter* aaO (FN 82) S. 203, 223 f.

vermögen keinen Schutz gegen Schädigungen durch den Stiftungsträger genießt. Denn es ist rechtlich eigenes Vermögen des Stiftungsträgers; es gibt weder Rechte »der Stiftung« gegen den Stiftungsträger noch eine Instanz, die solche Rechte wahrnehmen könnte<sup>84</sup>. Wer eine unselbstständige Stiftung errichtet, erhält *rechtliche* Garantien weder für die dauerhafte Beachtung seines Willens noch für die Erhaltung des gestifteten Vermögens. Vielmehr gilt das Prinzip Hoffnung (auf die freiwillige Loyalität, Krisenfestigkeit und Sorgfalt des Stiftungsträgers)<sup>85</sup>.

Mit der Zuständigkeit des Registergerichts lehnt die Arbeitsgruppe auch die Registereintragung als Modalität der staatlichen Mitwirkung ab. Das ist insofern folgerichtig, als der Übergang von der Genehmigung auf die Registereintragung ohne Änderung der Zuständigkeit die Qualität der staatlichen Mitwirkung weder in verfassungsrechtlicher noch in rechtspolitischer Hinsicht berührt. Aber die Qualität der staatlichen Mitwirkung ist auch – wie die Arbeitsgruppe letztlich selbst sieht<sup>86</sup> – gar nicht der Gesichtspunkt, unter dem die Alternative Genehmigung oder Registereintragung zu diskutieren ist. Wenn die Registereintragung sich als Regelform der staatlichen Mitwirkung bei der Entstehung juristischer Personen gegenüber der Genehmigung durchgesetzt hat, so ist das vor allem darauf zurückzuführen, dass sich dadurch die *Publizität des Rechtssubjekts* in wünschenswerter Weise erhöht<sup>87</sup>. Die Arbeitsgruppe geht zu Recht davon aus, dass eine juristische Person, um als selbstständige Teilnehmerin am Rechtsverkehr anerkannt werden zu können, über eine eigene Identitätsausstattung (Name, Sitz) und eine eigene Handlungsorganisation (Vorstand) verfügen muss, die sie im Rechtsverkehr als selbstständiges Zuordnungssubjekt von Rechten und Pflichten erkennbar macht<sup>88</sup>. Die Existenz der eigenen Identitätsausstattung und der eigenen Handlungsorganisation hilft dem Rechtsverkehr jedoch wenig, wenn man sie nicht verlässlich erkennen kann. Das spricht für die Eintragung in ein Stiftungsregister, das nach Art des Vereinsregisters Publizitätswirkung hat. Im Vergleich zu Vereinen dürfte im Fall von Stiftungen sogar ein höherer Bedarf für die Registerpublizität bestehen, kommt doch für Stiftungen eine natürliche Publizität, die die Registerpublizität ersetzen könnte, mangels eines öffentlichen Verbandslebens weniger in Betracht als für Vereine<sup>89</sup>. Die Arbeitsgruppe will es gleichwohl bei dem Status quo (Stiftungsverzeichnisse der Stiftungsbehörden ohne Publizitätswirkung und ohne konstitutive Wirkung der Eintragung<sup>90</sup>) belassen: Die Kosten einer Registerführung nach Art der Führung eines Vereinsregisters sollen für Stiftungen und Stiftungsbehörden unvertretbar hoch und mit Rücksicht auf die relativ seltene Teilnahme von Stiftungen am Rechtsverkehr

84 Ausführlicher Reuter aaO (FN 82) S. 203, 222 f.

85 AA freilich neuerdings K. Schmidt, Ersatzformen der Stiftung – Unselbstständige Stiftung, Treuhand und Stiftungskörperschaft –, in: Hopt/Reuter aaO (FN 8), S. 175, 178 ff., der die unselbstständige Stiftung als »virtuelle juristische Person« der selbstständigen mit der einen Ausnahme gleichstellen will, dass die Stiftungsgläubiger auf das Eigenvermögen des Stiftungsträgers durchgreifen können. Vgl. dazu Hopt/Reuter aaO (FN 73), S. 1, 17.

86 Bericht aaO (FN 3) E III 2; F III.

87 Grundlegend K. Schmidt, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 62 f.

88 Entwurf aaO (FN 3) B Einzelerläuterungen Zu § 81.

89 Vgl. die Unterscheidung von Publizität kraft Existenz und kraft Rechtsakts bei K. Schmidt aaO (FN 87) S. 62.

90 Bericht aaO (FN 3) F I.

unverhältnismäßig sein<sup>91</sup>. Demgegenüber ist darauf hinzuweisen, dass über Unzuträglichkeiten des Vereinsregisters bisher nichts bekannt geworden ist, obwohl die Vielzahl kleiner Vereine nicht stärker am Rechtsverkehr beteiligt ist als die (wesentlich geringere) Vielzahl der kleinen Stiftungen. Im Übrigen wird es schon wegen der Stiftungsaufsicht unumgänglich sein, die Anforderungen an die Größe der eintragungsfähigen (anererkennungsfähigen) Stiftung zu erhöhen, wenn das Stiftungswesen – wie gewünscht – einen Aufschwung nimmt. Auch die Gründung einer AG oder GmbH erfordert bekanntlich ein Mindestvermögen. Soweit die Arbeitsgruppe die Fähigkeit (!) der Stiftungsbehörden zur Führung von Stiftungsregistern mit Publizitätswirkung und die Zuständigkeit des Bundes zur Regelung der Organisation eines landesbehördlichen Registerwesens bezweifelt, verfolgt sie der »Fluch der bösen Tat«: Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass Registergerichte, die das wesentlich anspruchsvollere Handelsregister führen können, auch die Probleme des Stiftungsregisters bewältigen. Ebenso versteht sich die Zuständigkeit des Bundes von selbst, wenn man das Stiftungsregister im Hinblick auf Zuständigkeit und Verfahren nach dem Ebenbild des Vereinsregisters regelt, d.h. voll in das Privatrecht integriert. Schließlich ist das dogmatische Argument nicht zu verachten, dass man gleichartige Probleme nicht im Stiftungs- und Vereinsrecht grundlegend verschieden beurteilen darf. Auch für die Gesetzgebung gilt das Verbot der Ungleichbehandlung des Gleichartigen. Es gehört zu den irritierenden Eigenarten des Berichts der Arbeitsgruppe, dass er das Prädikat dogmatisch durchgängig als Etikett für Argumente verwendet, von denen er glaubt, sie von vornherein nicht ernst nehmen zu müssen.

## *2. Die Gestaltung der Stiftungsaufsicht*

### *a) Die verfassungsrechtliche und rechtsvergleichende Perspektive*

Das Grundrecht auf Stiftung fordert nicht den Verzicht auf die Stiftungsaufsicht. Die Stiftungsaufsicht zählt im Gegenteil zu den grundsätzlich unerlässlichen Vorkehrungen, die die Stiftung und ihr Wirken in die allgemeine Rechtsordnung einfügen. Ohne die Stiftungsaufsicht liefen die Rechte der Stiftung gegenüber ihren Organen leer, weil niemand vorhanden wäre, der diese Rechte durchsetzt. Das ist indessen nicht nur im Interesse des Stifters, sondern auch im Interesse des Rechtsverkehrs unannehmbar. Wenn die Stiftung schutzlos stiftungsfremden Sonderinteressen ausgeliefert ist, sind nicht zuletzt die Belange ihrer Gläubiger gefährdet<sup>92</sup>. Selbst der Stifter kann deshalb die Stiftungsaufsicht nicht ausschließen. Er kann allenfalls durch eine entsprechende Verfassung der Stiftung Bedingungen schaffen, die die Erforderlichkeit der Stiftungsaufsicht verringern und dadurch über das Übermaßverbot auf eine zurückhaltende Ausübung hinwirken<sup>93</sup>. Verfassungsrechtlich problematisch ist jedoch die von der Arbeitsgruppe auch für das künftige Recht empfohlene verwaltungsbehördliche Stif-

91 Bericht aaO (FN 3) F III.

92 Ausführlicher Reuter aaO (FN 8) S. 139, 148 f. AA, aber nicht haltbar Büermann, in: Handbuch Stiftungen, S. 1009, 1036 f.

93 Ausführlicher MünchKomm-Reuter aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 75 aE.

tungsaufsicht. BVerwG und OVG Münster haben in den Schönhuber-Urteilen die Notwendigkeit engerer Grenzen der Stiftungsfreiheit im Verhältnis zur Vereinigungsfreiheit übereinstimmend damit begründet, dass der Staat im Stiftungsrecht infolge der Stiftungsaufsicht anders als im Vereinsrecht eine besondere Mitverantwortung für die Verwirklichung des Stifterwillens hat<sup>94</sup>. Da die Annahme engerer Grenzen der Stiftungsfreiheit im Verhältnis zur Vereinigungsfreiheit eine unzulässige Absage an das Grundrecht auf Stiftung enthält<sup>95</sup>, kann die verfassungskonforme Konsequenz nur die sein, dass statt des Grundrechts auf Stiftung die Stiftungsaufsicht in ihrer die engeren Grenzen der Stiftungsfreiheit fordernden gegenwärtigen Form zu verabschieden ist. An die Stelle der verwaltungsbehördlichen hat die gerichtliche Stiftungsaufsicht zu treten<sup>96</sup>. Zwar ist auch die gerichtliche Stiftungsaufsicht mit der staatlichen Mitverantwortung für die Verwirklichung des Stiftungswillens verbunden. Aber die Mitverantwortung kraft gerichtlicher Aufsicht unterscheidet sich nicht substantiell von derjenigen, die der Staat im Fall der Organisation der »Stiftung« als Verein trägt. Wenn Gerichte zukünftig Klagen von (Minderheits-)Mitgliedern der Schönhuber Stiftung eV gegen den Verein wegen pflichtwidriger Nichtverwirklichung des in der Satzung niedergelegten »Stifterwillens« stattgeben, dann übernehmen sie genauso die Mitverantwortung für die Verwirklichung des »Stifterwillens«, als wenn sie im Rahmen der freiwilligen Gerichtsbarkeit (auf Antrag von Stiftungsbeteiligten) gegen ein entsprechendes pflichtwidriges Verhalten des Stiftungsvorstands intervenieren. Der Vorbehalt gegen die *besondere* Mitverantwortung des Staates für die Verwirklichung eines den herrschenden Gemeinwohlvorstellungen widersprechenden Stifterwillens beschränkt sich also auf die verwaltungsbehördliche Stiftungsaufsicht, und das ist auch in der Sache plausibel: Nur Verwaltungsbehörden sind politisch abhängig mit der Folge, dass sie die Pflicht zur Durchsetzung eines Stifterwillens, der den herrschenden Gemeinwohlvorstellungen widerspricht, in eine unzumutbare Lage bringen kann. Gerichte sind politisch unabhängig; das Spannungsverhältnis zwischen den Anforderungen des Rechts und den Grenzen politischer Verantwortbarkeit ihres Entscheidungsverhaltens berührt sie grundsätzlich nicht<sup>97</sup>.

Im Ausland ist die Stiftungsaufsicht vor allem bei privatnützigen Stiftungen eine gerichtliche Stiftungsaufsicht (Beispiele: Österreich, Liechtenstein<sup>98</sup>). Das hängt eng damit zusammen, dass solche Stiftungen einen bestimmten Kreis von Destinatären haben, die als Antragsteller für ein Einschreiten des Gerichts gegen pflichtwidriges Handeln der Stiftungsorgane in Betracht kommen. Das Stiftungsrecht macht sich insoweit das Interesse der Destinatäre an einem gesetzes- und sachgerechten Geschehen in der Stiftung zunutze. Die private Überwachung durch die Nutznießer ergänzt die Aufsicht durch den Staat, der sich infolgedessen auf das Einschreiten aus konkretem Anlass beschränken kann<sup>99</sup>. Generell ist die Stiftungsaufsicht in den Niederlanden eine gerichtli-

94 BVerwG NJW 1998, 2545; OVG Münster NVwZ 1996, 913, 914.

95 Vgl. oben II 1.

96 Ebenso schon *Mestmäcker* aaO (FN 72) S. 254, 276.

97 Zur Bedeutung des Unterschieds zwischen politisch abhängiger und politisch unabhängiger Stiftungsaufsicht vgl. auch *van Veen*, in: *Foundations in Europe* aaO (FN 31), S. 695, 700 f.

98 *Doralt/Kalss* aaO (FN 68) S. 419, 436 f.; *Lampert/Taisch* aaO (FN 69) S. 521, 529.

99 Vgl. dazu jetzt auch Richter (FN 13) S. 377 ff.

che Aufsicht, obwohl der Destinatärkreis dort unbestimmt sein muss. Den Antrag auf gerichtliches Einschreiten können der Staatsanwalt und die sog. Stiftungsbeteiligten stellen. Zu den Stiftungsbeteiligten zählen unstreitig neben den Organmitgliedern die Gläubiger und die Arbeitnehmer der Stiftung<sup>100</sup>. Das Schrifttum vertritt z.T. die Ansicht, im Falle einer gemeinnützigen Stiftung seien auch juristische Personen, deren Aufgabenbereich mit dem der Stiftung identisch ist, antragsberechtigt<sup>101</sup>. In den USA ist die Stiftungsaufsicht ebenfalls regelmäßig eine gerichtliche Aufsicht, die nicht von sich aus, sondern auf Antrag des Attorney General tätig wird. Der Attorney General selbst hat Informationsbefugnisse, die denen deutscher Stiftungsaufsichtsbehörden vergleichbar sind<sup>102</sup>. In den Ländern mit stiftungspolitischem Vorbildcharakter geht nur die Regelung der Stiftungsaufsicht in der Schweiz andere Wege. In der Schweiz gibt es keine Stiftungsaufsicht über Familienstiftungen (die freilich nur begrenzt zulässig sind). Begründet wird das mit der relativ seltenen Teilnahme solcher (nicht aller!) Stiftungen am Rechtsverkehr<sup>103</sup>. Die Aufsicht über die sonstigen Stiftungen wird von der (bundesstaatlichen, kantonalen oder örtlichen) Verwaltungsbehörde ausgeübt, die ohne die Stiftung deren Aufgabe übernehmen müsste<sup>104</sup>. Diese Regelung überrascht, ist doch in der Schweiz sonst unangefochten, dass die Stiftungsfreiheit auch und gerade die Wahrnehmung von Gemeinschaftsaufgaben umfasst, die die öffentliche Verwaltung nicht als solche anerkennt. Wie und von wem die Aufsicht in diesen Fällen wahrgenommen wird, ist offen. Einen Sonderweg beschreitet das Stiftungsrecht für England und Wales, das die Genehmigung von und die Aufsicht über Stiftungen (Charities) einer politisch unabhängigen Sonderbehörde, der Charity Commission, anvertraut<sup>105</sup>. Das erinnert an die Rolle der Zentralbank als der politisch unabhängigen Hüterin der Währung. In der deutschen Reformdiskussion kommt der CDU-CSU-Antrag dem nahe, stimmt aber nicht vollständig überein<sup>106</sup>. Als Beispiele für verwaltungsbehördliche Stiftungsaufsicht bleiben (mit der bereits erwähnten Ausnahme Schweiz) die Aufsichtsregelungen in den stiftungspolitischen Entwicklungsländern, insbesondere in den Ländern des romanischen Rechtskreises. Die Rechtsvergleichung bestätigt damit die – um das Mindeste zu sagen – Vorzugswürdigkeit der gerichtlichen Stiftungsaufsicht, die sich aus dem Grundrecht auf Stiftung ergibt.

#### b) Die rechtspolitische Perspektive

In rechtspolitischer Hinsicht hat die Entscheidung für die gerichtliche Aufsicht den großen Vorteil, dass gem. Art. 74 Ziffer 1 GG (gerichtliches Verfahren) eine *bundeseinheitliche* Regelung der Stiftungsaufsicht möglich wird, die zusammen mit dem Übergang zum gerichtlichen Registrierungsverfahren den *Abschied vom Landesstiftungsrecht* erlaubt. Dadurch wird der Umgang mit der Rechtsform Stiftung erleichtert

100 *Van der Ploeg* aaO (FN 66) S. 405, 410.

101 *Van der Ploeg* aaO (FN 66) S. 405, 410.

102 *Riebmer* aaO (FN 77) S. 188 f., 193 f.

103 *Riebmer* aaO (FN 60) S. 349, 357.

104 *BK-Riemer*, ZGB, 3. Aufl. 1975, Art. 84 Rn 13 ff.

105 *Fries* aaO (FN 71) S. 371, 372 f.

106 Vgl. dazu *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 122.

und ihre Akzeptanz erhöht<sup>107</sup>. Die Arbeitsgruppe hält diesen Vorteil nicht für »gewichtig«. Ihr erscheint es wesentlicher, dass die »jeweilige historische Entwicklung des Stiftungsrechts« berücksichtigt wird<sup>108</sup>. Indessen beruht gerade dieser Standpunkt auf Unkenntnis der historischen Entwicklung des Stiftungsrechts. Das derzeitige Nebeneinander von bundeseinheitlichem Stiftungsprivatrecht und öffentlichrechtlichem Landesstiftungsrecht entstammt keineswegs dem Bestreben, gewachsenes und dadurch im Rechtsbewusstsein der jeweiligen Bevölkerung verankertes regionales Rechtsgut zu bewahren. Die historische Entwicklung des Stiftungsrechts im 19. Jahrhundert, die die BGB-Stiftung prägt, ist im Gegenteil durch *Abstraktion von der Unterschiedlichkeit materialer Stiftungsinhalte* bestimmt<sup>109</sup>. Der BGB-Gesetzgeber wollte durch den Vorbehalt zugunsten der Landesrechte nicht diese Abstraktion zugunsten der Rücksicht auf regionale Unterschiede im Stiftungswesen relativieren, sondern politischen Gefahren der freien Verwendbarkeit der Rechtsform Stiftung Rechnung tragen, deren Abwehr nach der Reichsverfassung von 1871 nicht in die Zuständigkeit des Reichs, sondern in die der Bundesstaaten fiel. Die Existenz von Landesstiftungsrecht ist also Ergebnis eines Denkens, das, weil dem Obrigkeitsstaat verpflichtet, überholt ist<sup>110</sup>. In den 50er Jahren hat allerdings namentlich das bayerische Stiftungsrecht ein eigenes Profil zu gewinnen versucht. Die Aufsicht sollte nicht mehr politische Kontrolle, sondern Inobhutnahme der Stiftung sein, das Genehmigungserfordernis sicherstellen, dass lediglich der Obhut würdige Stiftungen entstünden<sup>111</sup>. Aber das hat nicht zu einem spezifisch bayerischen Stiftungswesen geführt, sondern im Wesentlichen nicht mehr als die Sprachregelung verändert. In Frankreich z.B. hat man keine Mühe, die Stiftungsaufsicht sowohl als Gefahrenabwehr als auch als Fürsorge für die mitgliederlose Stiftung zu deklarieren<sup>112</sup>. Man muss sich nicht für die eine oder andere Sinngebung entscheiden, weil die Konsequenzen für den Inhalt der Aufsicht nicht wesentlich verschieden sind. Die späteren Landesstiftungsgesetze der norddeutschen Bundesländer haben folgerichtig gar nicht erst den Versuch gemacht, die überholte Gefahrenabwehr durch einen zeitgemäßen Zweck zu ersetzen. In NRW ist die Stiftungsaufsicht nach repräsentativer Ansicht gleichzeitig Gefahrenabwehr, Fürsorge und Ausdruck des öffentlichen Interesses an Stiftungen des öffentlichen Wohls<sup>113</sup>. Von Unterschieden zwischen den Landesstiftungsrechten, die es verdienten, als Ausdruck der Vielfalt der deutschen Rechtskultur bewahrt zu werden, kann danach nicht einmal im Ansatz die Rede sein. Erst recht kann man damit nicht den Verzicht auf bundesstaatliche Rechtseinheit begründen.

Die Umfrage des Stifterverbandes für die deutsche Wissenschaft über die Gründe für die Ablehnung der selbstständigen Stiftung durch die Stifter der von ihr betreuten

107 Statt aller *Härtl* aaO (FN 29) S. 101.

108 Bericht aaO (FN 3) E II 4.

109 Vgl. *Schulze*, Historischer Hintergrund des Stiftungsrechts, in: Deutsches Stiftungswesen aaO (FN 29) S. 29, 53 f.

110 *Schulze* aaO (FN 109) S. 29, 54.

111 Vgl. dazu schon *Mestmäcker-Reuter*, Deutschland, in: *Neuhoff/Pavel* (Hrsg.), Stiftungen in Europa, 1971, S. 109, 124 f.

112 *Capitant* aaO (FN 39) S. 343, 351.

113 *Andrick*, Stiftungsrecht und Staatsaufsicht unter besonderer Berücksichtigung der nordrhein-westfälischen Verhältnisse, 1988, S. 94 ff.

unselbstständigen Stiftungen legt die Vermutung nahe, dass der Wechsel von der verwaltungsbehördlichen zur gerichtlichen Aufsicht die Akzeptanz der Stiftung bei den Stiftungswilligen verbessert. Die Arbeitsgruppe sieht es genau umgekehrt: Das Ansehen und das Vertrauen auf die Zuverlässigkeit der Stiftungen in der Öffentlichkeit sollen gerade wegen der gegenwärtigen Form der Aufsicht »so hoch« sein. Empirische Belege dazu nennt die Arbeitsgruppe nicht. Bekannt sind lediglich Erhebungen, die dem Stiftungswesen allgemein öffentliche Wertschätzung bescheinigen (was wenig verwundert, verbindet doch die breite Öffentlichkeit mit Stiftungen entgegen dem Status quo der stiftungsrechtlichen Praxis durchgängig gemeinnütziges Tun)<sup>114</sup>. Ein Zusammenhang mit der gegenwärtigen Stiftungsaufsicht ist dabei nicht festgestellt worden. Er ist auch gar nicht plausibel. Denn die von der Arbeitsgruppe bestätigte Praxis der Beratung der Stiftungsorgane durch die Stiftungsaufsicht und der einvernehmlichen Lösung von Problemen impliziert, wie bereits dargelegt, eine Vermischung der Verantwortlichkeiten von Kontrollierten und Kontrolleuren, die eher eine Gefahr für die Stiftungen signalisiert<sup>115</sup>. Nicht zuletzt deswegen ist die Kontrolle der Stiftungsorgane eine ausgesprochene Schwachstelle des geltenden Stiftungsrechts. Zu Recht ist ein wesentlicher Teil der Reformdiskussion der Frage gewidmet, ob man die Stiftungsaufsicht nicht durch Klage(Antrags-)rechte von Personen, die am Wohlergehen der Stiftung interessiert sind, ersetzen oder doch wenigstens ergänzen kann<sup>116</sup>. Die These, die Beratung durch die Stiftungsaufsicht verbessere die Qualität der Stiftungsverwaltung, setzt eine Überlegenheit der Sachkompetenz der Stiftungsbehörden im Verhältnis zu den Stiftungsorganen voraus, für die jeder Anhaltspunkt fehlt. Nicht selten obliegt die Stiftungsaufsicht sogar Beamten, die im Schwerpunkt mit anderen Aufgaben beschäftigt sind und nach relativ kurzer Zeit in andere Ressorts wechseln<sup>117</sup>. Andererseits wächst infolge der politischen Abhängigkeit der Verwaltungsbehörde die Gefahr der Verwässerung der Rechtsaufsicht zumindest in den Fällen, in denen die Stiftungsleitung die Bindung an das Recht (einschließlich der Bindung an den in der Satzung verankerten Stifterwillen) als hinderlich empfindet. Dafür gibt es konkrete Beispiele. Die von der Arbeitsgruppe hier wie an vielen anderen Punkten anstelle von Fakten und Sachargumenten eingesetzte Berufung auf die Zufriedenheit der Verbände mit dem Status quo besagt in diesem Zusammenhang besonders wenig: Die Verbände sind Interessenvertreter der (bestehenden) Stiftungen, nicht der (potentiellen) Stifter<sup>118</sup>. Schließlich gibt es keinerlei Anlass für die Annahme, die Effizienz der Stiftungsaufsicht werde im Fall des Übergangs von der politisch abhängigen Verwaltung auf die politisch unabhängige freiwillige Gerichtsbarkeit leiden. Die Aufsicht z.B. des Vormundschaftsgerichts über Vormünder und Betreuer steht der verwaltungsbehördlichen Auf-

114 Vgl. *Mecking*, Zur Situation der Stiftungen in Deutschland, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 33, 35.

115 Vgl. oben III.2.

116 Vgl. dazu *Richter* aaO (FN 13), S. 377 ff.

117 Selbst der sonst mit allem zufriedene Bundesverband deutscher Stiftungen hat in seiner Anhörung durch die Arbeitsgruppe eine »bessere Ausstattung der entsprechenden Behörden, Schulungen und eine größere personelle Kontinuität« angemahnt (Protokollvermerk C 2).

118 V. *Pölnitz-Egloffstein*, Die Arbeitsgemeinschaft Deutscher Stiftungen 1977 bis 1985, in: *Deutsches Stiftungswesen* aaO (FN 29) S. 3, 4.

sicht über Stiftungen weder in puncto Fähigkeit zur Informationsbeschaffung noch in puncto Fähigkeit zur Rechtsdurchsetzung nach<sup>119</sup>.

### 3. Die zulässigen Stiftungszwecke

#### a) Eingrenzung oder Ausgrenzung?

In der US-amerikanischen Reformdiskussion über das law of not for-profit corporations wird über die Frage gestritten, ob die Anerkennung als charitable durch Eingrenzung (Fencing in) der zulässigen oder durch Ausgrenzung (Fencing out) der unzulässigen Zwecke entschieden werden sollte<sup>120</sup>. Dieser Streit entspricht dem Zwiespalt des US-amerikanischen Stiftungsrechts, das in der Theorie dem Fencing-in-Ansatz des common law folgt, während die Praxis – anders als die englische Praxis<sup>121</sup> – seit langem den Fencing-out-Ansatz verwirklicht<sup>122</sup>, und zwar nicht nur für das Stiftungsprivatrecht, sondern auch für das Stiftungssteuerrecht: Not-for-profit-corporations, d.h. Organisationen ohne gewinnberechtigende share holders, genießen grundsätzlich nicht nur die privatrechtlichen (keine Geltung der rule against perpetuities, Geltung der cy-près-doctrine<sup>123</sup>), sondern auch die steuerrechtlichen Privilegien des charitable status, es sei denn, sie wären wegen der Verfolgung nicht privilegierungswürdiger Zwecke ausgenommen. Den Maßstab formuliert z.B. Hansmann dahin, es müsse entscheiden, ob das von der Stiftung verfolgte soziale Anliegen effizient durch die (von Gewinnstreben und Knappheitspreisen gesteuerte) Marktwirtschaft befriedigt werden kann (dann keine Privilegierung) oder nicht (dann Privilegierung)<sup>124</sup>. Im deutschen Recht werden Stiftungssteuerrecht und Stiftungsprivatrecht bekanntlich getrennt: Das Stiftungssteuerrecht fußt auf dem Fencing-in-Ansatz, das Stiftungsrecht auf dem Fencing-out-Ansatz. Die Arbeitsgruppe hat die Sonderregelung des Steuerrechts zum Anlass genommen, für das Stiftungsrecht überhaupt auf eine Ausgrenzung unzulässiger Zwecke zu verzichten. Statt dessen will sie – im Kern nicht anders als der BGB-Gesetzgeber – auf die Handsteuerung durch die Genehmigungsstelle setzen, mag auch statt auf das Ermessen der Genehmigungsstelle auf ihr Urteil über die Vereinbarkeit mit dem Gemeinwohl abgehoben werden. Das ist zwar insofern mit dem Grundrecht auf Stiftung vereinbar, als dieses im Stiftungssteuerrecht den Eingrenzungsansatz zulässt. Der Gesetzgeber muss aufgrund dieses Grundrechts die Ausübung der Stiftungsfreiheit – durch Bereitstellung einer geeigneten Rechtsform – ermöglichen, nicht – durch steuerliche Unterstützung für grundsätzlich alle fremdnützigen Vorhaben – alimentieren. Immerhin zeigt das Beispiel der USA, dass es rechtspolitisch nicht undenkbar ist, die Vergabe der steuerrechtlichen Privilegien nicht mit einer Positivliste gemeinnütziger

119 Eine andere Frage ist, ob die Praxis der vormundschaftsgerichtlichen Aufsicht als Vorbild für die Stiftungsaufsicht taugt. Vgl. *Gernhuber/Coester-Waltjen*, Lehrbuch des Familienrechts, 4. Aufl. 1994, S. 1174.

120 *Hansmann* aaO (FN 35) S. 241, 268 f.

121 *Fries* aaO (Fn 71) S. 371, 372 f.

122 *Hansmann* aaO (FN 35) S. 241, 269.

123 *Riehmer* aaO (FN 77) S. 168.

124 *Hansmann* aaO (FN 35) S. 241, 270.



Zwecke zu verbinden, sondern sich mit grundsätzlich gemeinwohlfördernder Fremdnützigkeit zu begnügen. Dafür spricht insbesondere, dass die steuerliche Privilegierung dem Staat genehmer und die Nichtprivilegierung ihn nicht genehmer Stiftungstätigkeit sich mit der wichtigen Funktion der Stiftung als eines Stücks positiver Politik- und Gesellschaftskritik schlecht verträgt<sup>125</sup>. Nicht mit dem Grundrecht auf Stiftung vereinbar ist der Ansatz der Arbeitsgruppe, soweit sie die Ausgrenzung der notwendig politischen Entscheidung einer Verwaltungsbehörde über die Vereinbarkeit der Stiftungsvorhaben mit dem Gemeinwohl überlässt. Diese Entscheidung muss eine gesetzliche oder doch wenigstens eine gesetzlich geleitete sein. Nicht was nach Meinung der Genehmigungsstelle, sondern was wegen Widerspruchs zu den Wertungen und Zielen der betroffenen rechtlichen Institute gegen das Gemeinwohl verstößt, ist auszugrenzen. Die Reform des Stiftungsrechts findet nicht auf der grünen Wiese, sondern in einer dicht bebauten Rechtslandschaft statt<sup>126</sup>. Die Auswirkungen auf benachbarte Rechtsinstitute sind deshalb ein ganz wichtiges Kriterium dafür, ob eine Ausgrenzung angebracht ist oder nicht. Gerade die Reizthemen der stiftungsrechtlichen Reformdiskussion – Familienstiftungen und unternehmensverbundene Stiftungen – werden von der Arbeitsgruppe in einer Weise behandelt, die weit davon entfernt ist, dem angemessenen Rechnung zu tragen.

#### b) Das Problem der Familienstiftung

Was die Familienstiftung betrifft, so hat die Arbeitsgruppe offenbar schon den Gegenstand der Diskussion missverstanden. Die Vorbehalte richten sich nicht gegen Stiftungen, die hilfsbedürftige Familienangehörige des Stifters unterstützen, die Ausbildung von Familienangehörigen sichern u.ä.<sup>127</sup>, sondern nur gegen solche, die das Familienvermögen im Interesse der Familie des Stifters verwalten und die einzelnen Mitglieder *voraussetzungslos* an seinen Erträgen beteiligen (Familienvermögensverwaltungsstiftungen oder – so die Bezeichnung in der Schweiz – Familienunterhaltsstiftungen)<sup>128</sup>. Denn die Familienvermögensverwaltungsstiftungen stellen einmal eine Form der Vererbung des Vermögens durch den Stifter dar, die seine »Erben« dauerhaft in der Möglichkeit der Verwaltung und Nutzung nach ihren Vorstellungen beschränkt. Ihre Zulassung konterkariert die Begrenzung der Verwaltungstestamentsvollstreckung auf 30 Jahre und erzeugt damit einen Wertungs- und Wirkungswiderspruch im geltenden Recht<sup>129</sup>. Es ist der Arbeitsgruppe unbenommen, diese Begrenzung »als ordnungspolitischen Ansatz ... abzulehnen«<sup>130</sup>. Aber das entbindet sie nicht von der Rücksicht darauf, dass die gegenteilige Sicht dem geltenden Recht zugrunde liegt. Wenn man daran

125 Vgl. oben III.1.

126 Das verkennt insbesondere der F.D.P.-Entwurf. Vgl. dazu ausführlicher *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2). Vor § 80 Rn 120.

127 Vgl. dazu *Kronke*, Familien- und Unternehmensträgerstiftungen, in: *Hopt/Reuter* aaO (FN 8) S. 159, 160 f.; *Rawert*, Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale, ebda. S. 109, 119 f.

128 Ausführlicher *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 40.

129 AA Bericht aaO (FN 3) H II 3: Die erbrechtliche Dreißigjahresgrenze soll »der Rechtssicherheit (Klärung unklarer Verhältnisse) und der Befriedigung von Rechtsstreitigkeiten« dienen (??).

130 So Bericht aaO (FN 3) H II 3.

rütteln will, darf man das nicht nur für das Stiftungsrecht, sondern muss es auf breiter Front tun. Ein anderes Verfahren ist zumindest miserable Rechtspolitik. Regelrecht falsch sind die Feststellungen der Arbeitsgruppe zum Verhältnis zwischen Familienstiftung und verbotenem Familienfideikommiss. Keineswegs ist es so, dass in das Fideikommissvermögen nicht vollstreckt werden können. Für Schulden aus der Verwaltung des Fideikommissvermögens hat das Fideikommissvermögen selbstverständlich gehaftet. Lediglich die Vollstreckung wegen persönlicher Schulden des Fideikommissinhabers ist ausgeschlossen gewesen<sup>131</sup>. Die Vollstreckung wegen persönlicher Schulden der Familiendestinatäre in das Vermögen der Familienstiftung ist aber ganz genauso ausgeschlossen, ist die Familienstiftung doch selbstständige juristische Person<sup>132</sup>. Der verbleibende Unterschied, nämlich der, dass die Bindung des Fideikommissinhabers durch den Errichter des Fideikommisses dinglich wirkt, während die Bindung der Organe der Familienstiftung durch den Stifter aus allgemeinen zivilrechtlichen Gründen (§ 137 BGB) nur eine schuldrechtliche ist, fällt offenbar nicht entscheidend ins Gewicht. Nicht von ungefähr hat der schweizerische Gesetzgeber die Familienvermögensverwaltungsstiftung (= Stiftung mit voraussetzungsloser Genussberechtigung von Familienangehörigen) in das Verbot der Familienfideikommissen einbezogen<sup>133</sup>. In Österreich ist bis zum Inkrafttreten des PStG von 1993 die gleiche Rechtsansicht unstreitig gewesen<sup>134</sup>. Zusammenfassend stellt Kronke fest, dass »keine andere westeuropäische oder amerikanische Rechtsordnung mit Ausnahme Liechtensteins (das auch das Fideikommissverbot nicht kennt<sup>135</sup>) ... die voraussetzungslos berechtigende, d.h. die Leistungen nicht von zusätzlichen Merkmalen (Bedürftigkeit, Würdigkeit usw.) abhängig machende Familienstiftung ohne zeitliche Begrenzung« zulässt<sup>136</sup>.

Die gleiche Nachlässigkeit wie im Umgang mit den Argumenten der Kritiker der Familienstiftung pflegt die Arbeitsgruppe bei der positiven Rechtfertigung ihrer Entscheidung für die Zulässigkeit der Familien(vermögensverwaltungs-)stiftung. Die Inanspruchnahme des verfassungsrechtlichen »Rechts auf Stiftung« geschieht ohne jede Auseinandersetzung mit dem auf der Hand liegenden Einwand, dass das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit schwerlich ein Recht auf Bevormundung anderer bei der Wahrnehmung ihrer Interessen sein kann. Bedenkt man die Schutzgebotsfunktion der Grundrechte, so drängt sich weniger der Gedanke auf, die Familien(vermögensverwaltungs-)stiftung sei verfassungsrechtlich geboten, als vielmehr der, sie sei (wegen übermäßiger Beschränkung der Freiheit der Vermögensnachfolger des Stifters) verfassungsrechtlich verboten<sup>137</sup>. Zuzugeben ist, dass das subjektive Interesse an Privat-, insbesondere Familienstiftungen wächst. Die zunehmende Schicht von Inhabern relativ großer Vermögen, insbesondere Unternehmensvermögen drängt zu einer Rechtsform, die die Vermögen zusammenhält und ihrer Befürchtung eines unsachgemäßen Umgangs ihrer Erben damit Rechnung trägt. Der österreichische Gesetzgeber

131 Vgl. schon *Kronke* aaO (Fn 34) S. 60.

132 Ausführlicher *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 32.

133 *BK-Riemer* aaO (FN 104) Systematischer Teil vor Art. 80, S. 101 ff.

134 *Beimbauer*, Österreich, in: *Neuhoff/Pavel* aaO (FN 111) S. 11, 16 f.

135 *Lampert/Taisch* aaO (FN 69) S. 521, 522.

136 *Kronke* aaO (FN 127) S. 159, 161.

137 Vgl. schon oben II.1.

hat diesem Drängen durch Schaffung eines PStG nachgegeben, und zwar dem Vernehmen nach vor allem deswegen, weil mehrere spektakuläre Fälle von »Republikflucht« in das benachbarte Liechtenstein drohten<sup>138</sup>. Etwas mehr als 8 Jahre nach dem Inkrafttreten des PStG übertrifft die Anzahl der privatnützigen Stiftungen die der gemeinnützigen um fast das Zehnfache<sup>139</sup>. Im österreichischen Schrifttum spricht man von einer »Erfolgsstory«<sup>140</sup>, die freilich in erster Linie steuerlich bedingt sein dürfte. In Österreich kostet die Vererbung eines Vermögens von mehr als 4,5 Mio. Euro an entfernt oder gar nicht verwandte Personen 60% Erbschaftsteuer, während die wirtschaftlich wirkungsgleiche Einbringung in eine Privatstiftung mit den gleichen Personen als Begünstigten lediglich 2,5% (!) Erbschaft- oder Schenkungsteuer auslöst<sup>141</sup>. Man muss sich also schon im Zustand der Geschäftsunfähigkeit befinden, wenn man in einer derartigen Situation noch normal vererbt, anstatt den Weg über die Privatstiftung zu gehen. Auch ihre steuerliche Attraktivität ohne Rücksicht auf die (denkbare, aber praktisch nicht vorkommende) Verfolgung gemeinnütziger Zwecke verdankt die Privatstiftung der Sorge um die Konkurrenz des liechtensteinischen Stiftungs- und Stiftungssteuerrechts<sup>142</sup>. Nun ist es sicherlich richtig, dass ein Reformgesetzgeber die Möglichkeit der Kapitalflucht nicht ignoriert. Aber diese Möglichkeit kann keine Legitimation dafür sein, dass man auf die Überprüfung subjektiver Wünsche auf ihre objektive Berechtigung völlig verzichtet. Man endet sonst bei der Forderung nach einer Rezeption des liechtensteinischen Stiftungsrechts, damit politische Parteien und andere Personen ihr Schwarzgeld in Deutschland verstecken können, anstatt dafür auf liechtensteinische Banken und Treuhänder angewiesen zu sein. Auch die Arbeitsgruppe denkt offenbar nicht daran, die Familienstiftung nach liechtensteinischem und österreichischem Vorbild zu privilegieren. Für die von ihr empfohlene Beibehaltung des Status quo der Familienstiftung in der stiftungsrechtlichen Praxis ist die Gefahr der Kapitalflucht daher schon gar kein schlüssiges Argument. Denn an die Attraktivität der Rechtsposition der österreichischen oder liechtensteinischen Familienstiftung reicht dieser Status quo bei weitem nicht heran<sup>143</sup>.

### c) Das Problem der unternehmensverbundenen Stiftung

#### aa) Unternehmensführung und -erhaltung als Stiftungszweck?

Die Diskussion über das Reizthema unternehmensverbundene Stiftung leidet nicht nur in dem Bericht der Arbeitsgruppe darunter, dass verschiedene Probleme in einen Topf geworfen werden. Das Thema betrifft erstens die Frage, ob die *Fortführung und Erhaltung eines Unternehmens zulässiger (Haupt-)Zweck einer Stiftung sein kann*. Für

138 Vgl. *Schauer*, Privatstiftung und Erbrecht, in: *Doralt/Kalss* (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, 2001, S. 15, 22 f.

139 *Doralt/Kalss*, Vorwort aaO (FN 138) S. 5.

140 *Helbich*, Die österreichische Privatstiftung – eine Erfolgsstory, in: *Gassner-Göth-Gröhs-Lang*, Die Privatstiftung – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, 2000, 1 ff.

141 *Doralt/Kalss* aaO (FN 68) S. 419 424.

142 *Doralt/Kalss* aaO (FN 68) S. 419, 424.

143 Vgl. auch *Schauer* aaO (FN 138) S. 35: »Eine rechtspolitisch überzeugende Begründung der privatnützigen Stiftung lässt sich nicht finden«.

die Arbeitsgruppe ist das gar keine Frage: Die Stiftung soll auch mit diesem (Haupt-)Zweck zulässige gemeinwohlkonforme Allzweckstiftung sein. Lediglich wenn sie *nur* der Erhaltung und Verwaltung des Unternehmens dient, wird eine unzulässige Selbstzweckstiftung angenommen<sup>144</sup>. Schon die Garnierung des Stiftungszwecks mit einem »karitativen Nebenzweck« und sogar die idealistische Überhöhung der Erhaltung der Unternehmen zum Dienst an den in ihren Betrieben beschäftigten Menschen soll offenbar ausreichen, die Qualifikation als Selbstzweckstiftung zu vermeiden<sup>145</sup>. Wer im Gegensatz zu der Arbeitsgruppe und anderen, aber im Einklang mit der außerhalb des Stiftungsrechts fast allgemeinen Einsicht unter Vereinbarkeit mit dem Gemeinwohl die Vereinbarkeit mit dem *rechtlich konkretisierten Gemeinwohl* versteht, kann es sich nicht so einfach machen. Von einem solchen Ausgangspunkt aus hat man nämlich zu prüfen, wie das geltende Recht sich zu der Eigentümlichkeit der Stiftung, dem Fehlen wirtschaftlicher Eigeninteressen von Mitgliedern, an der Verwirklichung ihres Zwecks, verhält. Darauf gibt es zwar keine unmittelbare Antwort des BGB-Gesetzgebers (der sich im Jahre 1900 noch gar nicht für zuständig hielt, über die Zulässigkeit von Stiftungszwecken zu entscheiden), wohl aber eine mittelbare: Wenn § 22 BGB den Geschäftsbetrieb als (Haupt-)Zweck eines BGB-Vereins *grundsätzlich* zugunsten der Vereine des Handelsrechts sperrt, dann tut er das mit Rücksicht auf das Fehlen wirtschaftlicher Eigeninteressen der Mitglieder an dem Vereinszweck Geschäftsbetrieb. Denn der BGB-Verein unterscheidet sich von den Vereinen des Handelsrechts (AG, GmbH, eG) gerade dadurch, dass seine Mitglieder keine Anteilseigner sind, d.h. keine vermögensrechtlichen Mitgliedschaften haben. Der Schluss liegt nahe anzunehmen, dass der Vorbehalt gegen BGB-Vereine mit dem (Haupt-)Zweck Geschäftsbetrieb *erst recht* Stiftungen mit einem dementsprechenden (Haupt-)Zweck betrifft. Stiftungen haben nämlich nicht nur wirtschaftlich desinteressierte, sondern überhaupt keine Mitglieder, auf deren Eigeninteresse am Wohlergehen des Geschäftsbetriebs der Rechtsverkehr vertrauen kann<sup>146</sup>.

Gewiss ist das eine Argumentation zum geltenden deutschen Recht, das der Gesetzgeber ändern kann. Aber es entspricht zumindest nicht guter Rechtspolitik, dies zu tun, ohne sich Klarheit darüber verschafft zu haben, welcher Stellenwert der grundsätzlichen Entscheidung des § 22 BGB für die Beschränkung der Verfolgung wirtschaftlicher Zwecke auf Vereine mit vermögensrechtlichen Mitgliedschaften (Anteilseigner, shareholders) zukommt. Und dabei ist es nicht damit getan, dass man in den zuständigen Ministerien nachfragt, ob infolge der Existenz wirtschaftlicher Stiftungen arbeitsrechtlicher oder steuerrechtlicher »Missbrauch« bekannt geworden ist<sup>147</sup>. Vielmehr stellen sich deutlich weitergehende Fragen wie z.B. die, ob nicht die Funktions-

144 Bericht aaO (FN 3) H III 1.

145 Die Arbeitsgruppe sagt nicht ausdrücklich, was sie voraussetzt, damit das Verdikt der unzulässigen Selbstzweckstiftung vermieden wird. Man wird wohl unterstellen dürfen, dass sie sich der z.Zt. h.M. anschließen will. Darstellung dieser h.M. bei *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2). Vor § 80 Rn 51; Kritik ebda Vor § 80 Rn 52 f. mit Fn 205–209.

146 Gegen diesen Erst-recht-Schluss neuerdings wieder ausführlich *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 2001, S. 55 ff. mit den bekannten, in *MünchKomm* Vor § 80 Rn 10–12 und 52 f. diskutierten Argumenten.

147 So aber Bericht aaO (FN 3) H III 3.

fähigkeit der Tarifautonomie im Interesse hinreichender Sicherung der langfristigen Rentabilität der Unternehmen die Existenz (und Dominanz) von gegengewichtigen Anteilseignerinteressen voraussetzt. Diese Frage hat Ende der 60er und Anfang der 70er Jahre in der Diskussion über die Verfassungsmäßigkeit der paritätischen Mitbestimmung eine große Rolle gespielt<sup>148</sup>. Das BVerfG hat sie als berechtigt anerkannt und den Gesetzgeber zu Korrekturen verpflichtet, sobald sich die Mitbestimmung tatsächlich als Gefahr für die Funktionsfähigkeit der Tarifautonomie erweist<sup>149</sup>. Das Gebot der Systemkonformität (Wirkungswiderspruchsfreiheit), das darin zum Ausdruck kommt, bindet den Gesetzgeber grundsätzlich nicht nur bei sozialstaatlichen Belastungen der Unternehmen, sondern auch bei der Zulassung von Rechtsformen für Unternehmensträger. Das hat das Bundesjustizministerium in jüngerer Zeit mehrfach anerkannt. In den Materialien zum UmwG kann man z.B. ganz im Sinne des hier vertretenen Standpunkts nachlesen, gegen die Zulassung der Stiftung als übernehmende Rechtsträgerin spreche das gleiche Bedenken wie gegen die ebenfalls abgelehnte Zulassung des wirtschaftlichen Vereins als eines übernehmenden Rechtsträgers, nämlich das, dass sie mangels hinreichender Einbindung in das System der handelsvereinsrechtlichen Normativbestimmungen als Trägerin eines Unternehmens problematisch sei. Dieses Bedenken verstärkte sich im Fall der Stiftung sogar noch, weil die Kontrolle der Unternehmensleitung durch Anteilseigner oder vergleichbar interessierte Personen wegen ihrer Mitgliederlosigkeit nicht nur abgeschwächt sei, sondern vollständig entfalle<sup>150</sup>. Soweit die Arbeitsgruppe sich im Anschluss an das Votum eines Sachverständigen darauf beruft, die wirtschaftliche Stiftung eigne sich gut zur Sicherung der Unternehmensnachfolge und damit zur Sicherung von Arbeitsplätzen<sup>151</sup>, erinnert man sich an die ebenfalls noch nicht lange zurückliegende Insolvenzrechtsreform, die nach langem Ringen zu der (für den Inhalt der Reform grundlegenden) Einsicht durchgedrungen ist, dass die Erhaltung des Unternehmens (und seiner Arbeitsplätze) von der Erhaltung des Unternehmensträgers zu unterscheiden ist<sup>152</sup>. Solange das Unternehmen lebensfähig ist, wird auch das Fehlen eines Nachfolgers nicht in die Liquidation des Unternehmens, sondern in seine Fortführung durch einen Erwerber münden. Denn die Veräußerung des Unternehmens als Ganzes ist in diesem Fall die für die Erben günstigste Form der Verwertung. Es geht also allenfalls um die Erhaltung des Unternehmensträgers, nicht um die des Unternehmens und seiner Arbeitsplätze<sup>153</sup>. In seiner richterlichen Nebentätigkeit hat der Verfasser gelernt, dass ein Gericht zwar von früheren Auffassungen abweichen darf, jedoch auf jeden Fall erklären muss, weshalb es an der früheren Sicht nicht festhält. Gilt das für Gesetzesverfasser nicht?

Allerdings wird der Vorbehalt gegen Stiftungen mit dem (Haupt-)Zweck Geschäftsbetrieb durch die Rechtsvergleichung deutlich weniger bestätigt als der Vorbehalt gegen die Familienvermögensverwaltungsstiftung. In den Niederlanden und in den skan-

148 Statt aller *Zöllner-Seiter*, Paritätische Mitbestimmung und Art. 9 III GG, 1970.

149 BVerfG NJW 1979, 699, 710 f.

150 BT-Drucks. 12/6699, S. 116.

151 Bericht aaO (FN 3) H III 2.

152 Grundlegend *Balz*, Sanierung von Unternehmen oder Unternehmensträgern? 1986.

153 Zu Recht skeptisch zur Tauglichkeit der Stiftung als Stabilisator von Familienunternehmen (= Familien als Unternehmensträgern) *Kronke* aaO (FN 127) S. 159, 164.

dinavischen Staaten teilt man ihn generell nicht; in der Schweiz ist der Meinungsstand ähnlich wie in Deutschland<sup>154</sup>. In den USA und im romanischen Rechtskreis stellt sich das Problem nicht, weil Stiftungen allgemein nur mit gemeinnützigem Zweck zulässig sind. In der internationalen Praxis ist die Stiftung mit dem (Haupt-)Zweck Geschäftsbetrieb eher auf dem Vormarsch als auf dem Rückzug<sup>155</sup>. Das erklärt sich einmal daraus, dass die grundsätzliche Voraussetzung der Existenz von Anteilseignern, wie sie § 22 BGB für die wirtschaftlichen Vereine nach deutschem Recht stellt, in den Niederlanden und in den skandinavischen Staaten fremd ist. In der Schweiz gibt es zwar den Vorbehalt gegen wirtschaftliche Vereine, doch wird unter wirtschaftlichen Vereinen nicht ganz das Gleiche wie in Deutschland verstanden<sup>156</sup>. Zum anderen hat sich für Stiftungen *und* Vereine in neuerer Zeit dadurch die Sachlage verändert, dass Bereiche zum Gegenstand von Geschäftsbetrieben geworden sind, die man sich vor kurzem ausschließlich als Gegenstände karitativer Tätigkeit hat vorstellen können. Manche Stiftungen und Vereine, die lange Zeit Krankenhäuser oder Pflegeheime aus dem Ertrag von Eigenvermögen und Spenden finanziert haben, können heute (dank Sozialversicherung und Sozialhilfe) ohne weiteres von den Entgelten für ihre Serviceleistungen leben. Sie konkurrieren mit GmbHs und AGs, die Krankenhäuser und Pflegeheime mit Gewinnerzielungsabsicht betreiben und sind ihrerseits der Konkurrenz solcher Unternehmen ausgesetzt. Nimmt man die Sperrwirkung des § 22 BGB (direkt oder analog) ernst, so muss solchen Vereinen und Stiftungen nach § 43 Abs. 2 BGB (direkt oder analog) die Rechtsfähigkeit entzogen werden; sie müssen sich in GmbHs oder AGs umwandeln<sup>157</sup>.

Dieses Ergebnis kann man deswegen mit gemischten Gefühlen betrachten, weil die Qualität von Dienstleistungen wie Kranken- und Altenpflege nicht nur von Professionalität, sondern auch und vor allem vom Idealismus der Akteure abhängt. Es ist zumindest vorstellbar, dass das Engagement von Kranken- und Altenpflegern positiv beeinflusst wird, wenn der Gradmesser des Erfolgs nicht der shareholders' value ist, ganz abgesehen davon, dass man auch bei den Entscheidungen der Unternehmensleitung ein größeres Maß an sozialem Verantwortungsbewusstsein erwartet als bei normalen Unternehmen. In den USA nimmt man vor diesem Hintergrund den Wandel traditioneller not for profit-Bereiche zu (von Knappheitspreisen und Gewinnstreben gesteuerten) Märkten hin, ohne die Umwandlung der Akteure in for-profit-Organisationen zu fordern. Selbst die mit dem charitable status verbundenen Steuervorteile werden ihnen wohl überwiegend nicht streitig gemacht<sup>158</sup>. Es kommt so zu Märkten, auf denen (begünstigte) not-for-profit Unternehmen mit (nicht begünstigten) for-profit-Unternehmen konkurrieren, ähnlich wie in Deutschland in der Vergangenheit auf dem Bausektor (begünstigte) gemeinwirtschaftliche mit (nichtbegünstigten) erwerbswirtschaftlichen Unternehmen konkurriert haben oder noch heute auf dem Bankensektor (begünstigte) öffentliche mit (nicht begünstigten) privatwirtschaftlichen Unternehmen

154 *Kronke* aaO (FN 127) S. 159, 162.

155 *Kronke* aaO (FN 127) S. 152, 162.

156 Zuletzt *Riemer*, Unternehmensstiftungen, in: *Riemer* (Hrsg.), Die Stiftungen in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, 2001, S. 177, 179 f.

157 Vgl. *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) §§ 43, 44 Rn 10.

158 Vgl. *Rose-Ackerman* aaO (FN 31) S. 73, 83.

konkurrieren. Daraus lässt sich zwar nicht ein Argument dafür ableiten, Vereine und Stiftungen mit dem (Haupt-)Zweck Geschäftsbetrieb generell zuzulassen. Wohl aber kommt in Betracht, dass über die Verleihungspraxis nach § 22 BGB (direkt oder analog) für bestimmte Sektoren Ausnahmen von der grundsätzlichen Sperre anerkannt werden. Das ist der Weg, den man auch sonst in Fällen geht, in denen die Rechtsform des BGB-Vereins trotz wirtschaftlichen Charakters im Verhältnis zu denen des Handelsvereinsrechts angemessen erscheint<sup>159</sup>.

Es bleibt der Einwand der Arbeitsgruppe, das erhebliche Problem der Abgrenzung von unzulässigem wirtschaftlichen Hauptzweck und zulässigem Nebenzweck im Vereinsrecht dürfe nicht in das Stiftungsrecht hineingetragen werden<sup>160</sup>. Dem ist einmal entgegenzuhalten, dass Schwierigkeiten im Umgang mit einer Norm durch ihre Verbesserung zu beheben sind; sie berechtigen nicht zur Ungleichbehandlung von Gleichartigem. Unabhängig davon sind besondere Abgrenzungsschwierigkeiten gar nicht zu erkennen. Gewiss gibt es Meinungsverschiedenheiten über die Bedeutung des Nebenzweckprivilegs, die vor allem deswegen auch für die Praxis noch nicht endgültig geklärt sind, weil der Kartellsenat des BGH im sog. ADAC-Urteil durch die Zulassung von in Tochtergesellschaften ausgelagerten Geschäftsbetrieben unabhängig von den Grenzen des Nebenzweckprivilegs ein im Schrifttum mit seltener Einmütigkeit als verfehlt angesehenes<sup>161</sup> Datum gesetzt hat<sup>162</sup>. Es liegt auf der Hand, dass das Nebenzweckprivileg im Lichte seines gesetzlichen Sinns, eine Wirtschaftstätigkeit mit dem Ziel der Beschaffung der zur idealen Zweckverfolgung erforderlichen Mittel zu ermöglichen, unterschiedlich weit reicht je nachdem, ob die ausgelagerte Wirtschaftstätigkeit unabhängig vom Nebenzweckprivileg zulässig ist oder durch das Nebenzweckprivileg gerechtfertigt werden muss. Sobald das ADAC-Urteil durch eine überzeugender begründete höchstrichterliche Entscheidung entweder bestätigt oder korrigiert worden ist, kann die Praxis mit dem Nebenzweckprivileg ohne weiteres arbeiten<sup>163</sup>.

#### bb) Stiftungen als Unternehmensträger und Inhaber von Unternehmensbeteiligungen

Von der Frage nach der Zulässigkeit der Unternehmensführung und -erhaltung als Stiftungszweck zu unterscheiden ist die Frage, ob das Vermögen der (gemeinnützigen) Stiftung aus Unternehmensvermögen und/oder Unternehmensbeteiligungen bestehen kann. Sie ist selbstverständlich zu bejahen, kann es doch weder der Sinn der *lex lata* noch der der *lex ferenda* sein, ausgerechnet die großen Vermögen, die durchgängig Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen sind, zu nicht stiftungsfähigem Vermögen zu erklären. Etwas anderes hat bisher niemand vertreten<sup>164</sup>. Die Meinungsverschiedenheiten beziehen sich nicht auf das *Ob*, sondern auf das *Wie* der Stiftung von Unternehmensvermögen. Die Probleme des *Wie* der Stiftung von Unternehmensver-

159 Ausführlicher *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) §§ 21, 22 Rn 53 ff.

160 Bericht aaO (FN 3) H III 3 b.

161 Ausführlich *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) §§ 21, 22 Rn 11 ff. mit Nachweisen.

162 BGHZ 85, 84.

163 Ausführlicher *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) §§ 21, 22 Rn 8, 19.

164 Entgegen *Goerdeler* NJW 1992, 1487 auch der Verf. nicht.

mögen hat die Arbeitsgruppe aber – das muss man so deutlich sagen – nicht einmal entfernt erfasst, geschweige denn sachangemessen erörtert.

Überhaupt nicht eingegangen ist die Arbeitsgruppe auf das Problem der *verdeckten Unternehmensselbstzweckstiftung*. Die Stiftung mit ausdrücklichem Unternehmensführungs- und *Unternehmenserhaltungsauftrag* (*offene Unternehmensselbstzweckstiftung*) beschränkt sich in der Praxis auf mit geringem, oft nur symbolischem Vermögen ausgestattete Funktionsstiftungen, die durch Gesellschaftsvertrag oder Satzung mit Schlüsselpositionen in der unmittelbar unternehmenstragenden (Personen- oder Kapital-)Gesellschaft ausgestattet sind. Das erklärt sich daraus, dass die Stiftung mit dem (Haupt-)Zweck der Fortführung und Erhaltung des Unternehmens unstreitig nicht das Privileg der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit beanspruchen kann und deshalb schenkung- bzw. erbschaftsteuerpflichtig ist. Die Gründung von Stiftungen als Inhaber von Unternehmensführungsauftrag *und Unternehmensvermögen* reicht durchgängig in Zeiten zurück, in denen steuerliche Belastungen noch keine ausschlaggebende Rolle spielten; das bekannteste Beispiel ist die Carl-Zeiss-Stiftung<sup>165</sup>. Relativ häufig sind heute Stiftungen als (mittelbare) Trägerinnen des Unternehmensvermögens, die zwar in ihrer Satzung einen gemeinnützigen Hauptzweck ausweisen, jedoch in eine *symbiotische Beziehung zu einem bestimmten Unternehmen* gezwungen sind, durch die der Erfolg des Unternehmens für sie zu einer Existenzfrage und damit zur primären Sorge wird: Erst sind die (durch die Unternehmensleitung definierten) Interessen des Unternehmens zu befriedigen; für die Verfolgung des satzungsmäßigen Hauptzwecks bleiben die Mittel übrig, die das Unternehmen (nach dem Urteil der Unternehmensleitung) entbehren kann. Faktisch muss sich die Stiftung so verhalten, als wäre ihr Hauptzweck die Erhaltung des Unternehmens; der gemeinnützige Zweck wird in der Sache zum Nebenzweck<sup>166</sup>.

Konstruktiv lässt sich das einmal dadurch erreichen, dass die Stiftung in der Satzung auf die Anlage ihres Vermögens in dem Unternehmen des Stifters festgelegt, ihr also eine Vermögensumschichtung verboten wird<sup>167</sup>. Raffinierter sind die von den Stiftern einiger bekannter unternehmensverbundener Stiftungen gewählten sog. Doppelkonstruktionen: Die gemeinnützige Stiftung wird mit stimmrechtslosen Anteilen an der unmittelbaren Unternehmensträger-GmbH (Muttergesellschaft) ausgestattet, die sie zur fast hundertprozentigen Anteilseignerin machen. Das Stimmrecht konzentriert sich auf einen Mini-Geschäftsanteil, der von einer nicht gemeinnützigen Stiftung, KG oder GmbH mit Unternehmenserhaltungsauftrag gehalten wird<sup>168</sup>. Die Konsequenzen: Da die stimmrechtslosen Anteile faktisch unveräußerlich sind, kann die gemeinnützige Stiftung ihr satzungsmäßiges Interesse nicht durch Umschichtung ihres Vermögens wahren. Auch gegenüber dem Unternehmen kann sie ihre Interessen nicht durchsetzen, weil ihr mangels Stimmrechts nicht nur der Einfluss auf die Geschäftsführung und

165 Nach *Goerdeler* NJW 1992, 1487, 1488 ist die Carl-Zeiss-Stiftung zugleich die einzige noch verbliebene Stiftung dieser Art.

166 Ausführlicher mit Nachweisen *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 47.

167 Vgl. dazu aus der Sicht der Beratungspraxis *Seifart/v. Campenhausen-Pöllath* aaO (FN 5) § 13 Rn 53 ff., 144 f. (mit bemerkenswert ambivalenten Formulierungen).

168 Mutter aller Doppelkonstruktionen ist das Bosch-Modell. Zu diesem schon *Reuter*, *Privatrechtliche Schranken der Perpetuierung von Unternehmen*, 1973, S. 232 ff., 414 ff.



die Auswahl der Geschäftsführer, sondern auch auf das Ausschüttungsverhalten der Gesellschaft fehlt. Wenn aber die Stiftungsorgane keinen Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten haben, dann haben auch Stiftungsaufsicht und Finanzaufsicht keine Handhabe, auf die Durchsetzung angemessener Ausschüttungen hinzuwirken. Im Gegenteil: Die insoweit entscheidungsbefugte Unternehmensleitungs-Stiftung, -KG oder -GmbH erfüllt mit einer restriktiven Ausschüttungspolitik nur ihren Auftrag, vorrangig das Unternehmensinteresse zu fördern<sup>169</sup>. Verdeckte Unternehmensselbstzweckstiftungen in dieser Gestaltungsform sind nicht nur für denjenigen nicht hinnehmbar, der die offene Unternehmensselbstzweckstiftung analog § 22 BGB für grundsätzlich unzulässig hält. Vielmehr verstößt es auch gegen den Sinn der (selbst von der Arbeitsgruppe für zwingend notwendig gehaltenen) Stiftungsaufsicht, wenn die Verwaltung des Stiftungsvermögens – durch »Abspaltung« des Stimmrechts an den die Beteiligung vermittelnden Geschäftsanteilen auf eine außenstehende Institution – der Stiftungsaufsicht entrückt wird. Dass die daraus resultierende Gefahr für die Verwirklichung des (gemeinnützigen) Stiftungszwecks nicht graue Theorie ist, belegt das notorische Missverhältnis zwischen dem Umfang des Vermögens und den Einnahmen der verdeckten Unternehmensselbstzweckstiftungen<sup>170</sup>. Völlig zu Recht ist in der Sachverständigenanhörung der Arbeitsgruppe festgestellt worden, die Doppelkonstruktionen schadeten dem Leumund der Stiftung<sup>171</sup>. Gewiss kann man solche Konstrukte einer phantasiereichen Kautelarjurisprudenz schlecht durch generelle gesetzliche Regelungen bekämpfen. Nach allen Erfahrungen hat das nur zur Folge, dass andere Konstruktionen erfunden werden, die ähnlich bedenklich sind. Um so wichtiger ist, dass die Gründung von Stiftungen einer politisch unabhängigen Rechtskontrolle unterliegt, anstatt dass Verwaltungsbehörden entscheiden, die sich bei Geltung eines politischen Entscheidungsmaßstabs, wie es die Vereinbarkeit mit dem Gemeinwohl ist, den Wünschen eines politisch einflussreichen Großstifters kaum widersetzen können. Auf das Votum für das gerichtliche Registrierungsverfahren unter IV. 1. wird verwiesen.

Soweit die Arbeitsgruppe sich auf das Thema »unternehmensverbundene Stiftung« einlässt, begrenzt sie es auf die Stiftung als unmittelbare Trägerin eines Unternehmens. Die von ihr sog. Beteiligungsstiftung hält sie offenbar von vornherein für unproblematisch. Aber auch gegenüber der Unternehmensträgerstiftung hat sie letztlich keine Bedenken. Missbrauchsgefahren soll es wegen der »generellen Unattraktivität der Unternehmensform Stiftung« nicht geben<sup>172</sup>. Richtig daran ist, dass die unmittelbare oder mittelbare Unternehmensträgerschaft entgegen einer verbreiteten Meinung aus der Sicht des allgemeinen Privatrechts keine grundlegend verschiedene Problematik erzeugt. Die vielfach anzutreffende Ansicht, es sei im Interesse der Unternehmensgläubiger geboten, dass die Stiftung den Geschäftsbetrieb in eine Tochtergesellschaft auslagert, ist – bei Licht besehen – absurd. Wenn ein Einzelkaufmann seine Haftung durch Verselbstständigung seines Geschäftsbetriebs in einer Einmann-GmbH beschränkt, dann schützt er nicht die Gläubiger, sondern sich selbst *auf Kosten* der Gläubiger.

169 Vgl. auch BFH DStR 1998,, 1710 und dazu *Walz* aaO (FN 57) S. 197, 210 ff.

170 Ausführlicher *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 48.

171 Bericht aaO (FN 3) H III 2.

172 Bericht aaO (FN 3) H III 4.

Allenfalls gibt es einen *stiftungsrechtlichen* Gesichtspunkt, der auf Auslagerung des Geschäftsbetriebs drängt, nämlich den, dass die Stiftungsorgane gehalten sind, Existenzrisiken für die Stiftung möglichst zu vermeiden. Freilich wiegt dieser Gesichtspunkt nicht sehr schwer. Zwar ergreift die Insolvenz der Tochtergesellschaft die Stiftung nicht. Aber wenn das Stiftungsvermögen nur aus Anteilen an der Tochtergesellschaft besteht, zieht der mit der Insolvenz der Tochtergesellschaft verbundene Verlust des Vermögens den Untergang der Stiftung aus stiftungsrechtlichen Gründen nach sich. Der Sicherheitsgewinn durch Auslagerung ist also gering. Wesentlich wichtiger ist, dass die Stiftung Risikostreuung betreibt, d.h. ihr Vermögen mischt. Solange die Stiftung im Interesse ihres (gemeinnützigen) Zwecks von der Anlage ihres Vermögens im Unternehmen in andere Vermögensanlagen wechseln und ihr Risiko entsprechend streuen kann (und damit keine verdeckte Unternehmenselbstzweckstiftung ist), kann sie genauso unmittelbar wie mittelbare Unternehmensträgerin<sup>173</sup> sein.

Wohl spricht das – z.B. auch im US-amerikanischen Stiftungsrecht bekannte<sup>174</sup> – Verbot der gefährlichen Vermögensanlage (*jeopardizing investment*) gegen die Zulässigkeit einer Beteiligung der Stiftung als persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft. Soweit die Stiftung Minderheitsgesellschafter (und ohne Geschäftsführungskompetenz) ist, drohen dadurch nämlich Existenzrisiken für die Stiftung durch Maßnahmen von Personen, die die Stiftungsaufsicht mit ihren Aufsichtsmitteln nicht erreicht. Soweit die Stiftung herrschender Gesellschafter mit Geschäftsführungskompetenz ist, ergibt sich über die Frage einer analogen Anwendung des § 22 BGB hinaus das Problem, dass sie Rechtsbindungen gegenüber den Mitgesellschaftern unterliegt, die ebenfalls die Fähigkeit der Stiftungsaufsicht zur Verhinderung existenzgefährdender Maßnahmen beeinträchtigen. Eine unbedenkliche Vermögensanlage der Stiftung ist als Beteiligung an einer Personengesellschaft unter diesen Umständen lediglich diejenige als typischer Kommanditist. Generell unbedenklich ist die Beteiligung der Stiftung an Kapitalgesellschaften, es sei denn, es greift der unter aa) erörterte Vorbehalt gegen einen Unternehmensführungs- und Unternehmenserhaltungsauftrag der Stiftung analog § 22 BGB. Es ist also genau umgekehrt, wie die Arbeitsgruppe (wenn auch im Ergebnis ohne Konsequenzen) meint: Soweit die Stiftung nach ihrer Satzung den Geschäftsbetrieb als austauschbares Mittel zur Finanzierung ihrer (gemeinnützigen) Zweckverfolgung unterhält, kann sie das sowohl in Form des Eigenbetriebs als auch in Form der Tochtergesellschaft tun. Zu empfehlen ist die Auslagerung im Falle größerer Geschäftsbetriebe aus betriebswirtschaftlichen, nicht aus rechtlichen Gründen. Rechtlich problematisch ist nur die Unternehmensbeteiligung der Stiftung *neben* anderen Gesellschaftern. Insoweit ist aus stiftungsrechtlicher Sicht (Gebot der Vermögenserhaltung, diesbezügliche Funktion der zwingenden Stiftungsaufsicht) darauf zu achten, dass die Stiftung nicht in die existentielle Abhängigkeit von Entscheidungen gerät, die die Stiftungsaufsicht nicht kontrollieren kann.

173 Einschränkung *MünchKomm-Reuter* aaO (FN 2) Vor § 80 Rn 54.

174 Vgl. dazu *Kübler* FAZ v. 4.2.2000, S. 44.

## V. Fazit

Insgesamt ist festzustellen: Der »Entwurf zur Modernisierung des Stiftungsrechts« ist falsch bezeichnet. In Wirklichkeit betreibt er nicht die Modernisierung, sondern (mit »Tarnanstrich«) die *Restoration des Stiftungsrechts*. Das hängt damit zusammen, dass seine Grundlage, der Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19. 10. 2001, die maßgeblichen Anknüpfungspunkte der Diskussion um die Notwendigkeit einer Fortbildung des Stiftungsrechts außer Acht lässt:

- Das *Grundrecht auf Stiftung* wird zwar bestätigend erwähnt, aber der Ertrag erschöpft sich in dem Bekenntnis zur gemeinwohkonformen Allzweckstiftung. Unberücksichtigt bleibt, dass daraus der Auftrag folgt, Voraussetzungen und Grenzen der Errichtung und der Tätigkeit von Stiftungen *rechtlich* zu regeln, anstatt sie weiterhin der politischen Entscheidung politisch abhängiger Verwaltungsbehörden zu überlassen. Dem genügt weder die Forderung nach Vereinbarkeit mit dem Gemeinwohl (dessen Inhalt nach ganz h.M. im Verfassungsrecht nicht rechtlich vorgegeben, sondern *politisch aufgegeben* ist) noch die von der Arbeitsgruppe gerühmte Praxis der Entscheidung nach Maßgabe eines im Verhandlungswege gefundenen Konsenses (die dazu führt, dass es je nach Größe des Stiftungsvermögens und politischem Einfluss von Stifter oder Stiftungsorganen unterschiedlich große Stifter- und Stiftungsfreiheiten gibt). Erst recht hat die Arbeitsgruppe den *verfassungsrechtlichen Ordnungsauftrag* nicht angenommen, den das BVerfG für das Grundrecht auf Vereinigung dahin formuliert hat, es seien die Vereinigung und ihr Leben in die allgemeine Rechtsordnung einzufügen, die Sicherheit des Rechtsverkehrs zu gewährleisten, die Rechte der Mitglieder zu sichern und den schutzbedürftigen Belangen Dritter oder auch öffentlichen Interessen Rechnung zu tragen. Alles was in diesem Zusammenhang eine Rolle spielt, hat sie überwiegend ohne Auseinandersetzung mit den Argumenten der Befürworter verworfen: die Abstimmung der zulässigen Stiftungszwecke auf die Wertungen des Erbrechts und des Vereinsrechts (Familienstiftung, unternehmensverbundene Stiftung), die Verbesserung der Publizität (Stiftungsregister, Rechnungslegung), die Garantie der Fähigkeit der Stiftungsaufsicht zur Wahrung der Rechte der Stiftung gegen ihre Organe (strikte Beschränkung der Aufsicht auf die Kontrolle statt Übernahme der Mitverantwortung für das Handeln der Organe durch Beratung etc.), die Verhinderung des Einsatzes der Stiftung zur Aushöhlung gesetzlich konkretisierter Ordnungspolitik (Gleichheit der Wettbewerbsbedingungen für und Mitbestimmung in Unternehmen). Geradezu abenteuerlich ist die These der Arbeitsgruppe, die Verhinderung etwaiger Wertungs- und Wirkungswidersprüche zum Arbeitsrecht, Unternehmensrecht oder Steuerrecht sei nicht Aufgabe des Stiftungsrechts, sondern müsse ggf. in den betroffenen Rechtsbereichen geregelt werden. Demgegenüber sollte nicht zweifelhaft sein, dass eine Gesetzgebung, die Probleme löst, indem sie andere schafft, ihre Aufgabe verfehlt.
- Völlig ignoriert hat die Arbeitsgruppe, dass Deutschland in puncto Stiftungswesen in der westlichen Welt zu den *Entwicklungsländern* zählt. Dies ist neben dem Grundrecht auf Stiftung ein ganz entscheidender Grund für die Forderung nach einer Reform des Stiftungsrechts. Deshalb hätte es zu den Aufgaben der Arbeits-

gruppe gehört, der Frage nachzugehen, ob und ggf. inwieweit der Rückstand zu den Ländern mit florierendem Stiftungswesen mit Unterschieden im Stiftungsrecht zusammenhängt. Diese Aufgabe hat die Arbeitsgruppe nicht erfüllt. Zwar finden sich im Anhang ihres Berichts kurze Darstellungen des Stiftungsrechts einer Vielzahl von Ländern auf der Grundlage von Botschaftsberichten (!). Doch hat die Arbeitsgruppe weder zwischen stiftungspolitischen Vorbildern und Entwicklungsländern unterschieden noch die Antworten auf die deutschen Reformfragen (Verhältnis von Stiftung und Verwaltung, zulässige Stiftungszwecke etc.) ermittelt und für die deutsche Reformdiskussion fruchtbar gemacht. Das ist nicht ohne Folgen geblieben. Denn wäre die Arbeitsgruppe anders verfahren, so hätte ihr auffallen müssen, dass gerade das Verhältnis von Stiftung und Verwaltung einen ganz wesentlichen Unterschied zwischen Deutschland und den stiftungspolitischen Erfolgsstaaten (USA, Schweiz, Niederlande) markiert. Im Kern ist in diesen Ländern umfassend vorgegangen, was die Arbeitsgruppe in Übereinstimmung mit den herrschenden politischen Kräften am Ende des 19. Jahrhunderts nach wie vor ablehnt, nämlich die *Gleichstellung der Stiftungsfreiheit mit der Vereinigungsfreiheit*. Insbesondere zeigen die Stiftungsrechte dieser Länder (mit der Schweiz als teilweiser Ausnahme), dass das Fehlen von Mitgliedern in der Stiftung nicht zwingend durch die Beteiligung einer politisch abhängigen Verwaltungsbehörde kompensiert werden muss, sondern privatrechtskonform (etwa analog der Rolle des Vormundschaftsgerichts) durch die politisch unabhängige Rechtskontrolle und Wahrnehmung der Rechte der Stiftung gegenüber ihren Organen seitens der freiwilligen Gerichtsbarkeit (oder einer gleichwertig politisch unabhängigen Instanz) kompensiert werden kann.

Darin einen nicht vernachlässigbaren Beitrag zur Förderung der Stiftungsbereitschaft zu sehen, ist – um das Mindeste zu sagen – plausibel. Der Zwang, sich mit einer politisch abhängigen Verwaltungsbehörde ins Benehmen zu setzen, widerspricht dem typischen Selbstverständnis von Stiftern, die ja, indem sie sich eines ihrer Ansicht nach zu Unrecht nicht oder doch nicht ausreichend befriedigten sozialen Anliegen annehmen, auch ein Stück positiver Politik- und Gesellschaftskritik üben. Der Auftrag des amerikanischen Industriellen und Stifters Andrew Carnegie an seine Stiftungen, die »Ketzerei von heute« auf ihrem Weg zur »Orthodoxie von morgen« zu unterstützen<sup>175</sup>, bringt das besonders pointiert zum Ausdruck. Ebenso ist es für potentielle Stifter gerade vor diesem Hintergrund nicht unbedingt beruhigend, dass eine politisch abhängige Verwaltungsbehörde nach ihrem Tod im Konsens mit den Stiftungsorganen (wo kein Kläger ist, ist auch kein Richter) die Richtung der Stiftung ohne weiteres verändern kann. Niemand behauptet, man brauche nur die traditionelle Verbindung von Stiftung und Verwaltung zu kappen, um Stiftungswüsten in blühende Stiftungslandschaften zu verwandeln. Aber dass darin ein die Stiftungsbereitschaft fördernder Schritt liegt, dürfte nicht zuletzt vor dem Hintergrund der ausländischen Erfahrungen schwer bezweifelbar sein. Andererseits ist es – auch diese Einsicht wird durch die Rechtsvergleichung bestätigt – ein (verbreiteter) Irrtum zu glauben, dass das Stiftungswesen um so mehr floriert, je

175 Zitiert nach *Flory*, Der Standort der Stiftungen im Forschungssystem – Ein OECD-Report, 1974, S. 22.

unbegrenzter die Stifterfreiheit ist. Der Handlungsantrieb von Stiftern ist in der Regel wie bei anderen Menschen die Befriedigung der eigenen Interessen. Das Besondere besteht nur darin, dass ihnen der immaterielle Vorteil, der durch das Stiften entsteht, insbesondere das soziale Ansehen, wichtiger ist als der materielle Vorteil, der aus dem Konsum der gestifteten Mittel erwachsen würde. Das soziale Ansehen der Stifter hängt aber entscheidend davon ab, dass das Recht eine des sozialen Ansehens würdige Qualität des Stiftens sicherstellt. Insoweit deckt sich der Ordnungsauftrag des Rechts (Einfügung der Stiftungen und ihres Lebens in die allgemeine Rechtsordnung, Gewährleistung der Sicherheit des Rechtsverkehrs, Berücksichtigung der schutzwürdigen Belange Dritter und öffentlicher Interessen) mit dem, was die Attraktivität des (gemeinnützigen) Stiftens erfordert. Die Instrumentalisierbarkeit der Stiftung für Ziele, die das dafür an sich zuständige Recht (Erbrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Arbeitsrecht) aus gutem Grund nicht fördert, schadet langfristig der Entwicklung des Stiftungswesens. Das lehrt namentlich die Geschichte des US-amerikanischen Stiftungsrechts. Deshalb mag es zwar sein, dass die eine oder andere bekannte Stiftung nicht gegründet worden wäre, wenn Stiftungsbehörde und Finanzverwaltung gegenüber den Wünschen des Stifters auf der »Einfügung in die allgemeine Rechtsordnung« bestanden hätten, anstatt sich diesbezüglich auf Verhandlungen einzulassen. Aber ob das ein Schaden gewesen wäre, lässt sich nachhaltig bezweifeln. Denn der soziale Nutzen einer Stiftung ist nicht nur daran zu messen, ob ihr Wirken wertvoll ist oder nicht. Vielmehr ist auch das wertvolle Wirken in Beziehung zu setzen zu dem, was es die Allgemeinheit materiell (Steuerverzicht) und ideell (Verletzung der Rechtsgleichheit) kostet.

- Gestützt hat die Arbeitsgruppe ihre These vom mangelnden Reformbedarf auf das Fehlen von Missständen. Da sie weder die Anforderungen des Grundrechts auf Stiftung ermittelt noch den Vergleich mit dem Recht stiftungspolitischer Erfolgsländer gezogen hat, ist ihr als Maßstab noch die Zufriedenheit der von ihr Angehörten geblieben. Diese hat sie denn auch ausgiebig erfragt. So ist es gekommen, wie es kommen musste: Die Verbände waren zufrieden, die Mehrheit der (offenbar überwiegend von den Verbänden benannten) Sachverständigen war zufrieden und folgerichtig war auch die mehrheitlich von den (mit sich selbst zufriedenen) öffentlichrechtlichen Stiftungsverwaltungen der Länder besetzte Arbeitsgruppe zufrieden. Gegenstand der Zufriedenheit war die gegenwärtige »Rechts- und Sachlage«, die der Bericht der Arbeitsgruppe den jeweiligen Themenkomplexen voranstellt. Schon diese Darstellungen sind »bereinigt«. Die Rechtsfortbildungen, die unter Berufung auf das Grundrecht auf Stiftung in den großen BGB-Kommentaren und im Handbuch des Stiftungsrechts (teils kontrovers) entwickelt worden sind, sind aus der *lex lata* verbannt, so dass die Zufriedenheit nicht nur auf ein »Bis hierhin und nicht weiter«, sondern auf ein »Kommando zurück« hinausläuft. Wie schon vor 30 Jahren scheint es der unheiligen Allianz zwischen den Stiftungsverwaltungen der Länder und den offenbar immer noch dominierenden reformfeindlichen Kräften insbesondere im Bundesverband deutscher Stiftungen zu gelingen, eine inzwischen 40-jährige, in ihren Anfängen mit großen Namen wie Kurt Ballerstedt und Ernst Joachim Mestmäcker verbundene Reformdiskussion zu blockieren.

Dies geschieht aus durchsichtigen Gründen: Die Stiftungsverwaltungen der Länder sehen durch die Reformforderungen ihre Existenz, zumindest aber ihre Kompetenz in Frage gestellt. Der Bundesverband deutscher Stiftungen hat einflussreiche Mitglieder, die Anlass haben, sich durch Forderungen wie die nach Schranken für Familienstiftungen und vor allem nach Vorkehrungen gegen die Unterordnung des (gemeinnützigen) Stiftungsinteresses unter das Unternehmensinteresse im Bereich der unternehmensverbundenen Stiftungen bedroht (oder doch zumindest in ein schlechtes Licht gerückt) zu fühlen. Generell mögen die die Stiftungen bei der Verbandswillensbildung repräsentierenden Stiftungsorgane es schätzen, dass sie nach derzeitiger Praxis die Stiftungsaufsicht mit ins Boot nehmen und sich dadurch vor der Gefahr schützen können, wegen nachteiliger Folgen ihrer Entscheidungen für die Stiftung zur Verantwortung gezogen zu werden. Ebenso gehört es zum Geist der Kooperation, dass die Stiftungsorgane regelmäßig ein offenes Ohr finden, wenn sie »vernünftige« Anträge auf Genehmigung von Satzungsänderungen vorlegen, mögen diese durch den Stifterwillen gedeckt sein oder nicht. Auch wenn die Ergebnisse objektiv nicht zu beanstanden sind, ist die Beobachtung solcher Praxis eines sicher nicht: ein Anlass für potentielle Stifter anzunehmen, dass durch eine Stiftung anders als bei der Vererbung an Verwandte ihr Vermögen dauerhaft erhalten und seine Verwaltung dauerhaft von ihrem Willen bestimmt wird. Um es ganz deutlich zu sagen: Die Stiftungsverwaltungen der Länder und die Stiftungsverbände, die die Meinungsbildung der Arbeitsgruppe beherrscht haben, sind entgegen ihrer Selbstdarstellung nicht sachnahe neutrale Instanzen, sondern Vertreter von Sonderinteressen, die zu den Anforderungen eines Stiftungsrechts, das »neue Impulse für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen« anstrebt, im Gegensatz stehen. So ist es nicht verwunderlich, dass selbst das einzige materielle Reformelement des Entwurfs, der bundeseinheitliche Rechtsanspruch auf Anerkennung der Stiftung als juristischer Person, zur Mogelpackung geraten ist: Die Abhängigkeit der Stiftungerrichtung von der politischen Entscheidung einer Verwaltungsbehörde, die in der Abhängigkeit vom Ermessen der Behörde bestanden hat, lebt in Wirklichkeit unter anderem Namen – Vorbehalt der Gefährdung des Gemeinwohls – fort. Die Entwurfsverfasser berufen sich für ihr Verständnis der Gemeinwohlgefährdung auf das Schönhuber-Urteil des BVerwG, das sich seinerseits zustimmend auf das vorinstanzliche Urteil des OVG Münster bezieht. Beim OVG Münster gelangt man schließlich an die Quelle. Sie ist v. Savigny, System des heutigen römischen Rechts II, 1840, S. 277 f. Friedrich Carl v. Savigny begründet dort die Notwendigkeit der staatlichen Kontrolle von Stiftungen damit, dass sonst womöglich die Saint-Simonisten Stiftungen zum Zweck der Vorbereitung ihrer staatsgefährdenden Schriften gründen könnten. Bekanntlich gehören die Saint-Simonisten zu den geistigen Ahnherren der Sozialdemokratie. Hätte v. Savigny sich 30 Jahre später geäußert, so hätte er mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit statt der Saint-Simonisten die Sozialdemokraten als Beispiel für gemeinwohlgefährdende Kräfte genannt. Vielleicht macht dieser Hinweis der Frau Bundesjustizministerin noch rechtzeitig klar, was sie als »Modernisierung des Stiftungsrechts« verkauft.

## VI. Zusammenfassung

Der vom Bundesjustizministerium vorgelegte »Entwurf zur Modernisierung des Stiftungsrechts« ist falsch bezeichnet. In Wirklichkeit betreibt er nicht die Modernisierung, sondern die Restauration des Stiftungsrechts. Das hängt damit zusammen, dass seine Grundlage, der Bericht der Bund – Länder – Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, die maßgeblichen Anknüpfungspunkte der Diskussion um die Fortbildung des Stiftungsrechts außer Acht lässt. Er wird erstens dem *Grundrecht auf Stiftung* nicht gerecht. Der Austausch der Abhängigkeit der Stiftungserrichtung vom Ermessen einer Verwaltungsbehörde gegen ihre Abhängigkeit vom Urteil der Behörde über ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinwohl macht das Stiftungsrecht nicht verfassungskonform. Denn der Inhalt des Gemeinwohls ist nicht der juristischen Erkenntnis vorgegeben, sondern politisch aufgegeben, so dass die Ausübung des Grundrechts auf Stiftung nach wie vor unter dem unzulässigen Vorbehalt der politischen Entscheidung einer Verwaltungsbehörde steht. Auch hat die Arbeitsgruppe den vom BVerfG für das Grundrecht auf Vereinigung formulierten, analog aber ebenso für das Grundrecht auf Stiftung bestehenden verfassungsrechtlichen *Ordnungsauftrag* nicht angenommen, die Stiftung und ihr Leben in die allgemeine Rechtsordnung einzufügen, die Sicherheit des Rechtsverkehrs zu gewährleisten, die Erfüllung des Stifterwillens zu sichern und den schutzbedürftigen Belangen Dritter oder auch öffentlichen Interessen Rechnung zu tragen. Die Arbeitsgruppe ist zweitens nicht dem Befund gerecht geworden, dass die *Bedeutung des Stiftungswesens* in Deutschland deutlich hinter derjenigen der stiftungspolitisch führenden Länder der westlichen Welt herhinkt. Die Möglichkeit eines Zusammenhangs mit Unterschieden des Stiftungsrechts ist nicht einmal thematisiert, geschweige denn ordnungsgemäß untersucht worden. Im Wesentlichen ist die Auffassung der Arbeitsgruppe, das geltende Stiftungsrecht habe sich grundsätzlich bewährt, das Ergebnis einer Nabelschau: Nicht die Forderung nach »neuen Impulsen für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen« hat die Arbeitsgruppe bei ihrer Meinungsbildung geleitet, sondern die Zufriedenheit der von ihr angehörten Beteiligten, obwohl diese in ihren dominierenden Teilen Vertreter von Interessen gewesen sind, die zu den Anforderungen eines modernen Stiftungsrechts im Gegensatz stehen.

## VII. Summary

The "Draft to Modernize the Law Governing Foundations" which has been presented by the Federal Ministry of Justice has been incorrectly designated. In reality, it is not intended to modernize, but instead to restore the law governing foundations. This is due to the fact that the basis of the draft, the report by the Federal-State Working Group for the Law Governing Foundations, disregarded the most important starting points for the discussion about the further development of the law governing foundations. To begin with, it does not do justice to the basic right to establish foundations. Replacing the discretionary decision of an administrative authority as a precondition for the establishment of a foundation by an assessment by the authority regarding the compatibility of the foundation with general welfare does not make the law governing

foundations compatible with the constitution. The contents of the general welfare are not defined by way of a legal evaluation, but are politically pre-defined, so that the exercise of the basic right to establish a foundation continues to be inadmissibly subject to a political decision taken by an administrative authority. The Working Group also did not perform the constitutional regulatory function assigned to it by the Federal Constitutional Court, which was formulated by the Federal Constitutional Court with respect to the basic right to form associations, but applies likewise to the basic right to establish foundations, namely to incorporate foundations and their activities into the general legal system, to ensure the certainty of the law, to safeguard compliance with the wishes of the founder, and to protect the legitimate interests of third parties or of the general public. Secondly, the Working Group did not appreciate the fact that the significance of foundations in Germany lags far behind the countries in the western world which play a leading role in respect of foundations. The possibility that this may be related to different laws governing foundations has not even been discussed, let alone examined properly. Essentially, the opinion of the Working Group that the presently applicable law relating to foundations has basically proved successful is the result of self-contemplation: In arriving at its opinion, the Working Group was not guided by the call for "new impulses for foundations oriented by the general welfare", but by the satisfaction of the parties heard by it, although they were dominated by the representatives of interests opposed to the requirement of a modern law governing foundations.



# Die Umwandlung von Non-Profit-Organisationen<sup>1</sup>

RALF JOACHIM KATSCHINSKI

I. Allgemeines . . . . .	65	1. Verschmelzung . . . . .	70
1. Begriff der Non-Profit-Organisation . . . . .	65	2. Spaltung . . . . .	76
2. Rechtsform der Non-Profit-Organisation . . . . .	66	3. Formwechsel . . . . .	83
3. Begriff der Umwandlung . . . . .	68	III. Steuerrechtliche Probleme der Umwandlung von Non-Profit-Organisationen . . . . .	85
4. Wirtschaftlicher Hintergrund der Umwandlung von Non-Profit-Organisationen . . . . .	68	1. Erhaltung der steuerlichen Begünstigungen . . . . .	85
II. Bestandsaufnahme der Umwandlungsmöglichkeiten von Non-Profit-Organisationen . . . . .	70	2. Ertragsteuern . . . . .	86
		3. Grunderwerbsteuer . . . . .	86
		IV. Zusammenfassung . . . . .	87
		V. Summary . . . . .	89

## I. Allgemeines

Die Umwandlungsmöglichkeiten des UmwG 1994 stehen nicht nur gewerblichen Unternehmen zur Verfügung, sondern gleichermaßen Non-Profit-Organisationen, sofern sie in einer der im UmwG geregelten Rechtsformen organisiert sind<sup>2</sup>. Obwohl das neue Umwandlungsrecht nunmehr mehr als sieben Jahre in Kraft ist, wurde bislang noch nicht umfassend untersucht, welche Umwandlungsmöglichkeiten nach diesem Gesetz sowie nach allgemeinen Regeln Non-Profit-Organisationen offen stehen und welche Besonderheiten dabei für sie gelten. Dabei besteht in der Praxis vielfach ein Bedürfnis solcher Verbände, im Wege einer Umwandlung ihre Rechtsform veränderten Umständen anzupassen oder sich umzustrukturieren.

### 1. Begriff der Non-Profit-Organisation

Der Begriff der Non-Profit-Organisation ist weder gesetzlich definiert noch geregelt. Bevor auf ihre Umwandlung eingegangen werden kann, muss daher zunächst der Untersuchungsgegenstand näher beschrieben werden. Die Non-Profit-Organisation ist keine Rechtsform, sondern ein Oberbegriff für eine gesellschaftliche Erscheinung. Man bezeichnet die Non-Profit-Organisationen auch als sog. »dritten Sektor«<sup>3</sup>. Mit diesem Schlagwort wird darauf Bezug genommen, dass sich die Erscheinung der Non-Profit-

1 Für den Druck überarbeitete Fassung eines Vortrages bei den Hamburgern Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts vom 9/10.11.2001.

2 Der Diskussionsentwurf zum UmwG 1994 (veröffentlicht als Beilage 214a zum Bundesanzeiger vom 15. 11. 1988) ging noch vom Begriff des Unternehmens und nicht vom Begriff des Rechtsträgers aus. Wäre er Gesetz geworden, wären die Non-Profit-Organisationen, die kein Unternehmen betreiben, von echten Umwandlungen gänzlich ausgeschlossen.

3 *Stock* NZG 2001, 440 f.

Organisation nicht in das klassische Zwei-Sektoren-Modell der Wirtschaft bestehend aus den im Interesse ihrer Anteilseigner gewinnorientiert arbeitenden, erwerbswirtschaftlichen Unternehmen einerseits und dem Staat andererseits einordnen lassen. Mit diesem Schlagwort ist allerdings nicht viel gewonnen. Was kennzeichnet die Non-Profit-Organisationen als sog. Dritten Sektor?

Die direkte Übersetzung des Anglizismus »Non-Profit-Organisation« verleitet vor schnell zur Annahme, dass solche Verbände keine Überschüsse erzielen. Letzteres ist jedoch nicht zutreffend. Dies belegen die zahlreichen Fälle, in denen steuerbegünstigte Körperschaften Zweckbetriebe oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Rahmen des Nebenzweckprivilegs unterhalten. Auch sonst erzielen viele Non-Profit-Organisationen allein aus der Verwaltung ihres Vermögens erhebliche Überschüsse. Kennzeichnend ist vielmehr für die Non-Profit-Organisation das Kriterium der Selbstlosigkeit, wie es in § 55 AO geregelt ist<sup>4</sup>. Empfänger ihrer Überschüsse sind nicht die Personen, welche ihre Verwaltungsrechte ausüben. Anders als bei gewerblichen Unternehmen kommen die Gewinne einer Non-Profit-Organisation nicht ihren Mitgliedern zugute. Vielmehr werden ihre Einkünfte an dritte Personen ausgeschüttet oder für einen übergeordneten, gesellschaftlich förderungswürdigen Zweck verwendet<sup>5</sup>.

## 2. Rechtsform der Non-Profit-Organisation

Wer sich mit dem Thema der Umwandlung von Non-Profit-Organisationen beschäftigen will, muss sich vorab einen Überblick darüber verschaffen, welche Rechtsformen für die Organisation einer Non-Profit-Organisation zur Verfügung stehen.

### a) Zivilrechtlich mögliche Rechtsformen

Entsprechend der vorgenannten Kennzeichnung der Non-Profit-Organisation scheiden sämtliche Rechtsformen für sie aus, deren Zweck auf die Verfolgung wirtschaftlicher Interessen ihrer Mitglieder gerichtet ist. Nicht möglich ist daher die Organisation als wirtschaftlicher Verein, eingetragene Genossenschaft, oHG oder KG. Erstere dienen der Verfolgung der wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder<sup>6</sup>. Letztere sind in der Regel auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinsamer Firma nach § 105 HGB ausgerichtet<sup>7</sup>. Offen stehen den Non-Profit-Organisationen hingegen alle Rechtsformen, deren Zweck entweder frei festgelegt werden kann oder auf nicht wirt-

4 Vgl. zum Begriff der Selbstlosigkeit *Troll/Wallenhorst/Halaczinsky*, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, 4. Aufl., C Rn. 60 ff.; *Kießling/Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 7. Aufl., S. 84 ff.

5 Vgl. auch *Stock* NZG 2001, 441.

6 Nach § 22 BGB ist der Zweck des wirtschaftlichen Vereins auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichtet. Gem. § 1 Abs. 1 GenG ist die eG eine Gesellschaft, welche die Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinsamen Geschäftsbetriebes bezweckt.

7 Aufgrund der Neufassung des § 105 Abs. 2 HGB durch das HRRefG v. 22.6.1998 (BGBl. I S. 1474) stehen nunmehr die oHG und KG auch als Rechtsformen für rein vermögensverwaltende Gesellschaften zur Verfügung. Auch dieser Zweck als Selbstzweck ist mit der fremdnützigen Ausrichtung der Non-Profit-Organisationen nicht zu vereinbaren.

schaftliche Betätigungen ausgerichtet ist. Zu ersterer Gruppe zählen die BGB-Gesellschaft<sup>8</sup>, die GmbH<sup>9</sup> und die AG<sup>10</sup>. Zur zweiten Gruppe der eingetragene Verein, der nicht rechtsfähige Idealverein und nach richtiger Ansicht<sup>11</sup> die Stiftung.

b) Steuerrechtlich mögliche Rechtsformen

Die Anerkennung als steuerbegünstigter Verband i.S.d. §§ 51 ff. AO ist für Non-Profit-Organisationen von erheblicher Bedeutung. Mit ihr verbunden ist einerseits die Befreiung von zahlreichen Steuerarten<sup>12</sup>. Andererseits ist sie eine Voraussetzung<sup>13</sup> dafür, dass die Non-Profit-Organisation zur Erteilung von Spendenquittungen berechtigt ist und die Spender ihrerseits ihre Zuwendung steuerlich absetzen können. Letzteres ist von besonderer Bedeutung für solche Non-Profit-Organisationen, die sich aus Spenden finanzieren. Nach § 51 S. 2 AO sind nur Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. Körperschaftsteuergesetzes steuerbegünstigt, nicht jedoch Personengesellschaften. Unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten scheidet damit die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als mögliche Rechtsform von Non-Profit-Organisationen aus<sup>14</sup>. Allenfalls eignet sich die BGB-Gesellschaft für die kurzfristige Zusammenarbeit mehrerer Non-Profit-Organisationen, da sie unkompliziert und kostengünstig gegründet werden kann. Aus dem gleichen Grunde kann die BGB-Gesellschaft als Vorgründungsgesellschaft im Vorfeld der Gründung eines Verbandes anderer Rechtsform eingesetzt werden. Wegen ihrer steuerrechtlichen Benachteiligung wird die BGB-Gesellschaft im Weiteren nicht näher behandelt.

8 Nach § 705 BGB kann jeder erlaubte, dauernde oder auch nur vorübergehende Zweck Gegenstand einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts sein, sie eignet sich damit insb. auch für die Verfolgung ideeller Zwecke; vgl. BGHZ 135,387; *Sprau* in Palandt, BGB, 61. Aufl., § 705 Rn. 20.

9 Vgl. § 1 GmbHG, wonach die GmbH »zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck« errichtet werden kann.

10 Die Zweckoffenheit der AG ergibt sich mittelbar aus § 3 Abs. 1 AktG, vgl. dazu *Brändel* in Großkomm. zum AktG, 4. Aufl., § 3 Rn. 22.

11 Nach richtiger Auffassung sind die Wertungen des § 22 BGB auf die Genehmigungsfähigkeit von Stiftungen analog anzuwenden, vgl. dazu *Rawert* in Staudinger, 13. Aufl., Vorbem. § 80 Rn. 94; *Reuter* in Müko, 4. Aufl., Vor § 80 Rn. 7 ff.; a.A. *Heinrichs* in Palandt, 61. Aufl., Vorbem. v § 80 Rn. 11; *Soergel-Neuhoff*, 12. Aufl., Vor § 80 Rn. 11; *Seifart/v. Campenhausen*, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 8 Rn. 56, die jeweils vom Konzept der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung ausgehen.

12 Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zur Körperschaftsteuer, § 3 Nr. 6 GewStG zur Gewerbesteuer, § 13 Nr. 16 ErbStG zur Erbschaftsteuer.

13 Nach §§ 10b Abs. 1 EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG u. 9 Nr. 5 GewStG ist es zusätzlich erforderlich, dass die von der steuerbegünstigten Körperschaft verfolgten Zwecke als besonders förderungswürdig anerkannt sind. Vgl. auch zum Komplex Spendenrecht *Kießling/Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 7. Aufl., S. 275 ff.; *Troll/Wallenhorst/Halaczinsky*, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, 4. Aufl., F Rn. 1 ff.

14 *Kießling/Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 7. Aufl., S. 19; vgl. auch zum Vorschlag einer Abänderung des § 51 S. 2 AO de lege ferenda *Stock* NZG 2001, 442–444.

c) Öffentlich-rechtliche Organisationsformen

Für die Organisation von Einrichtungen stehen im öffentlichen Recht die Rechtsformen der öffentlich-rechtlichen Stiftung, Anstalt, Körperschaft und des Regie- und Eigenbetriebes der öffentlichen Hand zur Verfügung. Dies gilt jedoch nur dann, wenn der Initiator der Organisation der Staat ist, so z.B., wenn entweder ein Museum oder eine Hochschule errichtet werden soll. Da Non-Profit-Organisationen hier indes als sog. dritter Sektor, also nicht-staatlicher Sektor, verstanden werden, wird auf diese Rechtsformen nicht weiter eingegangen.

3. Begriff der Umwandlung

Wenn nachfolgend auf die Umwandlung der Non-Profit-Organisationen eingegangen wird, so betrifft dies zunächst die echten Umwandlungen. Hierunter versteht man die in § 1 Abs. 1 UmwG aufgeführten Umwandlungsarten, d.h. Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung und Formwechsel. Die echten Umwandlungen werden gem. § 1 Abs. 2 UmwG abschließend im Umwandlungsgesetz geregelt<sup>15</sup>. Einzugehen sein wird aber auch auf die sog. unechten Umwandlungen. Hierunter versteht man einerseits die Anwachsungsmodelle im Personengesellschaftsrecht und andererseits Einbringungsvorgänge, sofern sie wirtschaftlich dem Ergebnis einer echten Umwandlung gleichstehen<sup>16</sup>. § 1 Abs. 2 UmwG schließt diese Modelle nicht aus<sup>17</sup>.

4. Wirtschaftlicher Hintergrund der Umwandlung von Non-Profit-Organisationen

Die Umwandlung kann in den unterschiedlichen Entwicklungsstadien von Non-Profit-Organisationen stattfinden.

a) Die Gründung von Non-Profit-Organisationen durch Umwandlung

Schon die Gründung der Non-Profit-Organisation kann durch Umwandlung erfolgen. Man denke in diesem Zusammenhang an die Entstehung einer Non-Profit-Organisation durch die Verschmelzung zur Neugründung aus zwei anderen Non-Profit-Organisationen oder durch Ausgliederung zur Neugründung.

b) Umwandlung zur Umgestaltung von bestehenden Non-Profit-Organisationen

Hauptanwendungsbereich der Umwandlung von Non-Profit-Organisationen dürfte jedoch die Umgestaltung von bestehenden Verbänden sein. Hierbei ist zu unterschei-

15 Sog. »numerus clausus« des UmwG, vgl. hierzu auch *Kallmeyer in Kallmeyer*, UmwG, 2. Aufl., § 1 Rn. 21 ff.; *Stratz in Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG UmwStG, 3. Aufl., § 1 Rn. 27; zur Kritik *K.Schmidt*, FS für *Kropff*, 1997, S. 261 ff.

16 Vgl. dazu *Lutter in Lutter*, UmwG, 2. Aufl., Einl. Rn. 39; *Kallmeyer in Kallmeyer*, UmwG, 2. Aufl., § 1 Rn. 21 f.

17 *Lutter in Lutter*, UmwG, 2. Aufl., § 1 Rn. 19; *Stratz in Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG UmwStG, 3. Aufl., § 1 UmwG Rn. 28.

den zwischen der Änderung der Rechtsform und der Umstrukturierung der Non-Profit-Organisationen durch Verschmelzung oder Spaltung.

aa) Änderung der Rechtsform von Non-Profit-Organisationen

Die Umwandlung in Form des Formwechsels oder im Wege der Mischverschmelzung kann zur Änderung/Anpassung der Rechtsform einer Non-Profit-Organisation eingesetzt werden. Soweit die Rechtsform geändert werden soll, dient die Umwandlung stets der Suche nach der optimalen Rechtsform der Non-Profit-Organisation<sup>18</sup>.

bb) Umstrukturierung der Non-Profit-Organisationen

Die Umwandlung von Non-Profit-Organisationen kann auch ihrer Umstrukturierung dienen. Durch einen Zusammenschluss von Non-Profit-Organisationen im Wege einer echten oder unechten Verschmelzung können z.B. Synergie-Effekte bei der Verfolgung des gemeinsamen Zweckes erreicht werden. Umgekehrt ermöglicht die Spaltung Non-Profit-Organisationen, ihre zulässigen gewerblichen Betätigungen – z.B. im Bereich des Nebenzweckprivilegs im Vereinsrecht – auf einen gewerblich tätigen Rechtsträger auszulagern. Letzteres kann notwendig werden, wenn der Umfang der Betätigung ein Ausmaß annimmt, welches die Gefahr auslöst, dass dem Verein aufgrund seiner wirtschaftlichen Betätigung nach § 43 Abs. 2 BGB die Rechtsfähigkeit entzogen wird oder er seinen steuerbegünstigten Status i.S.d. §§ 51 ff. AO verliert<sup>19</sup>. Auch die Absicht, im Anschluss an die Ausgliederung auf eine Tochtergesellschaft Eigenkapital durch einen Gang an die Börse aufzunehmen, kann Anlass für eine Spaltung von Non-Profit-Organisationen sein<sup>20</sup>. Praktisch relevant sind diese Überlegungen in letzter Zeit für die Ausgliederung der Lizenzspielerabteilungen aus Sportvereinen geworden<sup>21</sup>.

18 Grundsätzlich sind für die Rechtsformwahl von Non-Profit-Organisationen die gleichen Kriterien entscheidend wie bei gewerblichen Unternehmen. Maßgebend sind die Faktoren steuerliche Rahmenbedingungen, Haftungsrisiko, Mitbestimmung, Finanzierung, Ausgestaltung von Leitung und Kontrolle, Gründungsaufwand und Image der Rechtsform in der Öffentlichkeit (vgl. hierzu auch *Wöbe*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaft, 19. Aufl., S. 328; *Bitz* in *Vahlens Kompendium der BWL*, Bd. 1, 3. Aufl., S. 148; *Stock NZG* 2001, 446). Den einzelnen Kriterien kommt bei den Non-Profit-Organisationen allerdings u.U. eine andere Gewichtung und Bedeutung zu als bei der Rechtsformwahl gewerblicher Unternehmen (*Stock NZG* 2001, 445 ff.; *Rawert*, Trägerschaften von Kultureinrichtungen im Rechtsformvergleich, speziell zum Aspekt der steuerlichen Rahmenbedingungen *Marika Schmidt*, Steuerliche Aspekte der Rechtsformenwahl bei privaten gemeinnützigen Organisationen, 2001; *Raupach/Böckstiegel*, »Umwandlungen« bei der Rechtsformwahl gemeinnütziger Organisationen, FS für Widmann, 2000, S. 469 ff.)

19 Vgl. dazu die Gesetzesbegründung zum UmwG Neye, UmwG UmwStG, 2. Aufl., 90, 250; Orth *JbFStR* 1993/1994, 360; Wagner *NZG* 1999, 471 ff. Ob dies allerdings tatsächlich gelingt, ist eine Frage des Einzelfalls. Kritisch hierzu *Segna ZIP* 1997, 1903 ff.; *Heermann ZIP* 1998, 1256 ff.; *Steinbeck/Menke NJW* 1998, 2171.

20 Zum Going Public der Profi-Abteilungen der Bundesliga-Vereine siehe auch *Segna ZIP* 1997, 1901 ff.; *Heermann ZIP* 1998, 1249 ff.; *Steinbeck/Menke NJW* 1998, 2169 f.

21 *Steinbeck/Mecke NJW* 1998, 2169; *Steinbeck/Menke SpuRt* 1998, 226; *Heermann ZIP* 1998, 1249; Wagner *NZG* 1999, 469.

- c) Beendigung von Non-Profit-Organisationen durch Umwandlung, insbesondere durch die Verschmelzung und Aufspaltung

Zuletzt stellt unter Umständen die Umwandlung von Non-Profit-Organisationen eine interessante Alternative zu deren Liquidation dar. Dies gilt insbesondere für die Verschmelzung einer Non-Profit-Organisation auf eine andere bzw. die Aufspaltung auf andere. Die Umwandlung hat den Vorteil, dass die Durchführung eines aufwendigen Liquidationsverfahrens vermieden werden kann. Sperrfristen im Gläubigerschutzinteresse, wie sie in § 51 BGB, § 73 GmbHG und § 272 AktG geregelt sind, brauchen für die Auskehrung des Verbandsvermögens nicht eingehalten zu werden. Interessant wird die Umwandlung als Alternative zur Liquidation bei den steuerbegünstigten Non-Profit-Organisationen insbesondere dadurch, dass das Interesse der Mitglieder am Vermögen ihres Verbandes gering ist. Nach § 55 Abs. 1 Nrn. 2 und 4 AO darf bei der Auflösung oder Aufhebung der steuerbegünstigten Körperschaft deren Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke wieder verwendet werden. Ausnahmen gelten insoweit nur für eingezahlte Einlagen der Mitglieder.

## **II. Bestandsaufnahme der Umwandlungsmöglichkeiten von Non-Profit-Organisationen**

### *1. Verschmelzung*

Bei den Verschmelzungsmöglichkeiten ist zwischen der echten Verschmelzung nach den Regelungen des UmwG und der unechten Verschmelzung zu unterscheiden. Zunächst wird nachfolgend auf die speziellen Regelungen des UmwG eingegangen, um danach ergänzend die unechte Verschmelzung darzustellen.

- a) Die echte Verschmelzung nach dem Umwandlungsgesetz  
aa) Verschmelzungsmöglichkeiten

Der Kreis möglicher Rechtsformen von Non-Profit-Organisationen ist oben auf die Stiftung, den nicht rechtsfähigen Idealverein, den eingetragenen Verein und die Kapitalgesellschaften eingegrenzt worden. Von diesen Rechtsträgern können sich nur die Kapitalgesellschaften uneingeschränkt nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 UmwG an Verschmelzungen beteiligen.

Nicht verschmelzungsfähig sind die Stiftung und der nicht rechtsfähige Verein. Hintergrund des Ausschlusses der Stiftung von der Verschmelzung ist der Umstand, dass sie über keine Mitglieder verfügt. Eine Übertragung des Verbandsvermögens gegen Gewährung neuer Anteile oder Mitgliedschaften nach § 2 UmwG ist bei ihr nicht möglich<sup>22</sup>. Die Nichtaufnahme des nicht rechtsfähigen Vereins in den Katalog der verschmelzungsfähigen Rechtsträger des § 3 UmwG beruht hingegen auf einer rechtspo-

<sup>22</sup> *Rawert in Lutter, UmwG, 2. Aufl., § 161 Rn. 7.*

litischen Entscheidung des Gesetzgebers. Diese lässt sich allerdings dadurch mittelbar umgehen, dass sich der nicht rechtsfähige Verein als e.V. im Vereinsregister registrieren lässt und sodann die Verschmelzung durchgeführt wird.

Obwohl § 3 Abs. 1 Nr. 4 UmwG normiert, dass der e.V. sich sowohl als übertragender oder aufnehmender Rechtsträger an Verschmelzungen beteiligen kann, wird diese Aussage im Hinblick auf die Beteiligung als übernehmender Rechtsträger durch § 99 Abs. 2 UmwG wieder erheblich relativiert. Nach dieser Norm kann ein eingetragener Verein als aufnehmender bzw. als neu gegründeter Rechtsträger andere Rechtsträger als eingetragene Vereine nicht aufnehmen. Möglich sind nach alledem folgende Konstellationen<sup>23</sup>:

e.V. -> e.V.; e.V. + e.V.-> e.V. (neu); e.V. -> anderer Rechtsträger; e.V. + anderer Rechtsträger -> anderer Rechtsträger (neu).

Unzulässig sind hingegen folgende Kombinationen:

Anderer Rechtsträger -> e.V. oder anderer Rechtsträger + e.V. -> e.V. (neu).

Nicht möglich ist also die Übertragung des Vermögens einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft in einen e.V.

Bedenkt man, dass der überwiegende Teil der Non-Profit-Organisationen als Verein oder als Stiftung organisiert sind, sind gerade die für solche Organisationen wichtigsten Verschmelzungskonstellationen nach dem derzeitigen UmwG nicht durchführbar. Dies betrifft insbesondere die Fusion von eingetragenen Vereinen mit Stiftungen<sup>24</sup>. Nicht möglich sind z.B. folgende Kombinationen:

e.V. -> Stiftung

Stiftung -> e.V.

e.V. + Stiftung -> Stiftung (neu)

Diese aus Sicht der Non-Profit-Organisationen de lege ferenda wünschenswerten Fusionsmöglichkeiten lassen sich jedoch nicht allein dadurch verwirklichen, dass der Kreis der verschmelzungsfähigen Rechtsträger erweitert wird. Die Stiftung ist eine mitgliederlose juristische Person. Bei der Fusion einer Stiftung gibt es daher keine Mitglieder, denen im aufnehmenden Rechtsträger eine neue Mitgliedschaft als Gegenleistung für das Vermögen der übertragenden Stiftung gewährt werden kann<sup>25</sup>. Umgekehrt kann bei der Fusion eines anderen Rechtsträgers auf eine Stiftung den Mitgliedern des übertragenden Verbandes keine neue Mitgliedschaft im aufnehmenden Rechtsträger eingeräumt werden. Rechtsmethodologisch lässt sich die Fusion von Non-Profit-Organisationen unter Beteiligung von Stiftungen nur dadurch eröffnen, dass ein neues Rechtsinstitut der unentgeltlichen Vermögensübertragung eines Verbandes eingeführt wird.

23 Vgl. auch *Hadding* in *Lutter*, UmwG, 2. Aufl., § 99 Rn. 16 ff.; *Katschinski*, Die Verschmelzung von Vereinen, 1999, S. 34 ff.

24 Hierauf hat auch schon *Hadding* in *Lutter*, UmwG, 2. Aufl., § 99 Rn. 11 zu Recht hingewiesen.

25 Vgl. auch *Rawert* in *Lutter*, UmwG, 2. Aufl., § 161 Rn. 7.

bb) Besonderheiten des Verschmelzungsverfahrens

Soweit die Non-Profit-Organisationen aufgrund ihrer Rechtsform verschmelzungsfähig sind, gelten für das Verschmelzungsverfahren die allgemeinen Regeln der §§ 2–38 UmwG i.V.m. den jeweiligen besonderen Regelungen des zweiten Teils des zweiten Buches des UmwG. Erforderlich ist der Abschluss eines notariell beurkundeten Verschmelzungsvertrages, die Erstellung eines Verschmelzungsberichtes, eine Verschmelzungsprüfung, die Fassung notariell beurkundeter Zustimmungsbeschlüsse sowie die Anmeldung der Verschmelzung und Eintragung derselben in die Register der beteiligten Rechtsträger. Sonderregelungen für Non-Profit-Organisationen kennt dabei das UmwG nicht. Soweit jedoch ein beteiligter Rechtsträger steuerbegünstigt ist, ergeben sich im Hinblick auf den Grundsatz der Vermögensbindung (vgl. §§ 55 Abs. 1 Nrn. 2 u. 4, 61, 62 AO) folgende Besonderheiten:

aaa) Regelungen über den Anfallberechtigten

Nach § 61 AO haben steuerbegünstigte Vereine und Kapitalgesellschaften in der Satzung sicherzustellen, dass ihr Vermögen nach Auflösung oder Wegfall ihres bisherigen Zweckes weiterhin für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird. Im Regelfall geschieht dies dadurch, dass gem. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 AO eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts in der Satzung als Anfallberechtigte für den Fall der Auflösung des Verbandes mit der Maßgabe benannt wird, das übertragende Vermögen für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden<sup>26</sup>.

Es fragt sich, ob solche Regelungen im Statut einer Non-Profit-Organisation einer Verschmelzung entgegenstehen, wenn der übernehmende Rechtsträger mit dem in der Satzung benannten Anfallberechtigten nicht identisch ist. Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung zu dieser Frage befindet sich nur in den besonderen Vorschriften über die Verschmelzung von Vereinen. Nach § 99 Abs. 1 UmwG ist eine Verschmelzung von Vereinen ausgeschlossen, sofern die Satzung des Vereins ihr entgegensteht<sup>27</sup>. Hierunter fallen nicht nur solche Satzungsregelungen, die ausdrücklich eine Verschmelzung ausschließen, sondern auch diejenigen, die sinngemäß einer solchen Umwandlung entgegenstehen<sup>28</sup>. Die Satzungssperre des § 99 Abs. 1 UmwG kann stets durch Änderung der entgegenstehenden Satzungsklausel durchbrochen werden<sup>29</sup>. Die Beteiligung als übertragender Rechtsträger an einer Verschmelzung hat dessen Auflösung ohne Liquidation unter gleichzeitiger Übertragung/Auskehrung des Verbandsvermögens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den aufnehmenden Rechtsträger zur Folge. Letzteres verstößt jedenfalls dann gegen den Sinn und Zweck einer Satzungsregelung nach § 61 AO, wenn ein steuerbegünstigter Verein auf eine nicht steuerbegünstigte Körperschaft

26 Vgl. hierzu auch das Formulierungsbeispiel in der AEAO Anlagen 1 u. 2 zu § 60 AO.

27 Die Frage ist str., vgl. dazu einerseits Katschinski, Die Verschmelzung von Vereinen, 1999, S. 31; andererseits *Hadding* in *Lutter*, UmwG, 2. Aufl., § 99 Rn. 12; *Vossius* in *Widmann/Mayer*, UmwG, § 99 Rn. 26; *Raupach/Böckstiegel*, »Umwandlungen« bei der Rechtsformwahl gemeinnütziger Organisationen, FS für Widmann, 2000, S. 477 Fn. 53.

28 Allg. Ansicht vgl. z.B. *Hadding* in *Lutter*, UmwG, 2. Aufl., § 99 Rn. 13.

29 *Hadding* in *Lutter*, UmwG, 2. Aufl., § 99 Rn. 12; *Stratz* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG UmwStG, 3. Aufl., § 99 Rn. 1; *Stöber*, Der eingetragene Verein, 8. Aufl., Rn. 773.



verschmolzen werden soll. Dadurch würde nämlich das Vereinsvermögen der steuerlichen Vermögensbindung entgegen §§ 55 Abs. 1, 61 AO entzogen. Ist hingegen der aufnehmende Rechtsträger auch eine steuerlich begünstigte Körperschaft i.S.d. §§ 51 ff. AO, so ist zu differenzieren. Hier kommt es auf die Auslegung der Satzungsregelung im Einzelfall an. Ist in der Satzung des übertragenden Vereins der Anfallberechtigte von den Mitgliedern gezielt eingesetzt worden, damit sichergestellt ist, dass dieser die Zielsetzung des Vereins mit dessen Vermögen nach seiner Auflösung weiter verfolgt, bedarf es vor einer Verschmelzung auf einen anderen Rechtsträger grundsätzlich einer vorherigen Anpassung der entsprechenden Satzungsregelung. Ein solcher Fall liegt z.B. vor, wenn in der Satzung eines kirchlichen Vereins das Vermögen bei dessen Beendigung an die Kirche fällt. Hier bezweckt die Satzungsregelung eindeutig, dass das Vermögen bei der Auflösung des Verbandes im Einflussbereich kirchlicher Einrichtungen i.w.S. bleiben soll.

Diente die Benennung des konkreten Anfallberechtigten nur dem Zweck, die Voraussetzungen der AO für die Erlangung der steuerlichen Begünstigung zu erfüllen, steht die Satzungsklausel einer Verschmelzung auf eine andere steuerlich begünstigte Körperschaft nicht entgegen.

Da im Einzelfall die Auslegung der Bedeutung der Satzungsklausel über den Anfallberechtigten schwierig sein kann, empfiehlt es sich aus der Sicht der Praxis, das Statut vor einer Verschmelzung stets abzuändern und den Zielrechtsträger in der Satzung des übertragenden Rechtsträgers als Anfallberechtigten zu benennen.

Ähnliche Probleme stellen sich auch bei der Verschmelzung steuerlich begünstigter Kapitalgesellschaften, auch wenn die besonderen Vorschriften über die Verschmelzung einer GmbH oder AG eine § 99 Abs. 1 UmwG entsprechende Regelung nicht enthalten. Nach § 50 Abs. 1 und § 65 Abs. 1 UmwG kann die Satzung einer Kapitalgesellschaft höhere als die gesetzlichen Mehrheiten oder weitere Erfordernisse für den Verschmelzungsbeschluss vorsehen. Sollte eine Regelung nach § 61 AO im Statut einer steuerbegünstigten GmbH oder AG einer Verschmelzung auf einen anderen Rechtsträger als den Anfallberechtigten nach dem Vorgesagten entgegenstehen, so gelten im Zweifel als höhere Erfordernisse i.S.v. §§ 50 Abs. 1 und 65 Abs. 1 UmwG die Regelungen für die Abänderung dieser Klausel auch für den Zustimmungsbeschluss<sup>30</sup>.

### bbb) Abfindung

Mit dem Grundsatz der Vermögensbindung unvereinbar ist ferner die Möglichkeit einzelner Mitglieder, nach Maßgabe der §§ 29 ff. UmwG im Rahmen der Verschmelzung gegen Abfindung auszuscheiden. Für die Verschmelzung von steuerbefreiten Vereinen i.S.v. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind daher nach § 104a UmwG die §§ 29 ff. UmwG nicht anwendbar. Die Vorschrift des § 104 a UmwG ist in mehrfacher Hinsicht unklar formuliert.

<sup>30</sup> In diese Richtung für den Fall des Totalausschlusses der Verschmelzung durch die Satzung *M. Winter* u. *Grunewald* in *Lutter*, UmwG, 2. Aufl., § 50 Rn. 7 u. § 65 Rn. 7; *Stratz* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG UmwStG, 3. Aufl., § 65 Rn. 11; *Mayer* in *Widmann/Mayer*, UmwG, § 50 Rn. 44.

Zunächst ist ihr nicht zu entnehmen, ob der steuerbegünstigte Verein als übertragender oder übernehmender Rechtsträger an der Verschmelzung beteiligt sein muss. Nach richtiger Auffassung ist die Norm entsprechend ihrem Zweck nur auf die Verschmelzung zweier steuerbegünstigter Vereine untereinander oder auf die Verschmelzung eines solchen Vereins auf einen anderen steuerbegünstigten Rechtsträger anwendbar<sup>31</sup>. Unanwendbar ist die Vorschrift hingegen auf die Verschmelzung eines steuerbegünstigten Vereins auf einen anderen nicht steuerbegünstigten Rechtsträger oder auf die Verschmelzung eines nicht steuerbegünstigten auf einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Verein. Die Vorschrift soll die Gefährdung der Vermögensbindung des steuerlich begünstigten Vereins durch Zahlung von Abfindungen an seine Mitglieder verhindern. Im ersten Fall verliert der übertragende Verein bereits mit Wirksamwerden der Verschmelzung auf einen nicht steuerbegünstigten Rechtsträger seinen Status i.S.d. §§ 51 ff. AO und nicht erst durch die Abfindungszahlung. Dieser Fall kann deshalb von § 104a UmwG nicht gemeint sein. Im zweiten Fall erfolgt die Zahlung der Abfindung an die Mitglieder des übertragenden Vereins zu Lasten des übernommenen, nicht steuerlich privilegierten Vermögens. Auch hier wird der Schutzzweck des § 104a UmwG nicht tangiert.

Weiter fällt auf, dass die Vorschrift des § 104a UmwG zu eng gefasst ist. Die Unvereinbarkeit der Zahlung von Abfindungen an im Rahmen der Verschmelzung ausscheidende Anteilsinhaber mit den §§ 51 ff. AO ist kein rechtsformspezifisches Problem des Vereinsrechts, sondern sie betrifft gleichermaßen alle nach den §§ 51 ff. AO steuerbegünstigten Verbände. Der Rechtsgedanke des § 104a UmwG ist daher nach richtiger Auffassung<sup>32</sup> analog auch auf die Verschmelzung steuerbegünstigter Kapitalgesellschaften untereinander anzuwenden. Allerdings bedarf die Norm dabei einer weiteren Modifikation. Nach § 55 Abs. 1 Nr. 2, 4 AO dürfen den Anteilsinhabern einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft bei deren Auflösung ihre eingezahlten Kapitalanteile oder der gemeine Wert ihrer Sacheinlagen ausgekehrt werden. Auf die Verschmelzung steuerbegünstigter Kapitalgesellschaften ist § 104a UmwG daher mit der Maßgabe anzuwenden, dass Abfindungen höchstens in Höhe der nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO zulässigen Rückzahlungen gewährt werden dürfen.

Schließlich ist dem Wortlaut des § 104a UmwG nicht zu entnehmen, zu welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und der §§ 51 ff. AO bei den beteiligten Vereinen erfüllt sein müssen. Diese Frage ist anhand des Normzwecks der Vorschrift zu entscheiden. Maßgeblicher Zeitpunkt ist danach zunächst die Eintragung der Verschmelzung in das Register des übernehmenden Rechtsträgers<sup>33</sup>. Zu diesem Zeitpunkt wird die Verschmelzung gem. § 20 Abs. 1 UmwG wirksam. Zu diesem Zeitpunkt kann nach § 31 UmwG erstmals das Abfindungsangebot angenommen werden mit der Folge, dass der Abfindungsanspruch entsteht. Damit droht zu diesem Zeit-

31 Reuter in Müko, 4. Aufl., § 41 Rn. 37; Katschinski, Die Verschmelzung von Vereinen, 1999, S. 110 ff.

32 Katschinski, Die Verschmelzung von Vereinen, 1999, S. 111; ebenso Raupach/Böckstiegel, »Umwandlungen« bei der Rechtsformwahl gemeinnütziger Organisationen, FS für Widmann, 2000, S. 481.

33 Vossius in Widmann/Mayer, UmwG, § 104a Rn. 9 ff.; Hadding in Lutter, UmwG, 2. Aufl., § 104a Rn. 3 (a.A. noch derselbe in der 1. Aufl. § 104a Rn. 3).

punkt dem übernehmenden Rechtsträger die Gefährdung seines steuerlichen Status. Darüber hinaus müssen die Voraussetzungen der § 5 Abs.1 Nr. 9 KStG, §§ 51 ff. AO beim aufnehmenden Rechtsträger bis zum Ablauf der Frist des § 31 UmwG fortbestehen. Entfällt die steuerliche Begünstigung des aufnehmenden Rechtsträgers nachträglich, ist dieser nicht mehr schutzbedürftig. Die Einschränkung der Minderheitenrechte der §§ 29 ff. UmwG ist durch die im öffentlichen Interesse liegende Erhaltung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckbindung des Vermögens des aufnehmenden Rechtsträgers nicht mehr gerechtfertigt. Daher lebt in einem solchen Fall das Recht der Mitglieder, notfalls im Spruchverfahren gegen Abfindung aus dem aufnehmenden Rechtsträger auszuschneiden, wieder auf.

#### b) Die unechte Verschmelzung von Non-Profit-Organisationen

Soweit eine Non-Profit-Organisation wegen ihrer Rechtsform nicht gem. § 3 UmwG verschmelzungsfähig ist oder die konkrete Verschmelzungskombination nach dem UmwG nicht zulässig ist, kann die beabsichtigte Fusion nur im Wege der sog. unechten Verschmelzung erfolgen. Technisch ist dabei wie folgt vorzugehen: Die Regelung über den Anfallberechtigten beim übertragenden Rechtsträger ist so anzupassen, dass dort der übernehmende Rechtsträger benannt wird<sup>34</sup>. Der übertragende Rechtsträger ist danach zu liquidieren. Sein Vermögen ist nach Abschluss der Liquidation auf den übernehmenden Rechtsträger im Wege der Sacheinlage unter Beitritt aller Mitglieder des aufgelösten Rechtsträgers einzubringen. Dieser Vertrag über die Vermögensübernahme ist nach § 311b Abs. 3 BGB beurkundungspflichtig<sup>35</sup>. Die Einzelübertragung des gesamten Vermögens, der Verbindlichkeiten und Rechtsverhältnisse des übertragenden Rechtsträgers kann aufwendig sein. Verfahrenstechnisch sind bei den einzelnen Schritten die für die Liquidation, Sacheinlage und den Beitritt geltenden gesetzlichen und gesellschaftsvertraglichen Regelungen zu beachten. Dadurch wird im Regelfall eine ausreichende Mitwirkung und Beteiligung der Mitglieder und Anteilsinhaber der beteiligten Rechtsträger gewährleistet.

Besondere Regelungen für die unechte Verschmelzung befinden sich im Stiftungsrecht der Länder. Dort wird sie unter den Begriffen Zusammenlegung oder Zulegung behandelt. Die Zusammenlegung oder Zulegung<sup>36</sup> erfolgen nach den landesrechtlichen Regelungen entweder aufgrund behördlicher Zwangsmaßnahme<sup>37</sup> oder aufgrund eines

34 Nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO darf auch bei der unechten Verschmelzung Anfallberechtigter und übernehmender Rechtsträger nur ein anderer steuerbegünstigter Verband sein, wenn die Steuerbegünstigung des übertragenden Rechtsträgers nicht gefährdet werden soll. Andernfalls droht letzterem nach §§ 61 Abs. 3, 63 Abs. 2 AO die Nachversteuerung für die letzten zehn Jahre.

35 Vgl. dazu *Heinrichs* in Palandt, BGB, 52. Aufl., § 41 Rn. 5; *Neumayer/Schulz*, DStR 1996, 872; *Katschinski*, Die Verschmelzung von Vereinen, 1999, S. 8.

36 Vgl. zu diesen Rechtsinstituten auch *Rawert* in *Lutter*, UmwG, 2. Aufl. § 161 Rn. 62; *Neuhoff* in *Soergel*, 13. Aufl., § 87 Rn. 7.

37 § 14 Abs. 3 BadWürttStiftG; Art. 16 BayStiftG; § 15 Abs. 2 BrbgStiftG; § 9 BremStiftG; § 9 Abs. 1 u. 2 HessStiftG; § 12 MecklVorPSStiftG; § 8 NdsStiftG; § 13 Abs. 2 NRWStiftG; § 23 Abs. 1 S. 2 RhPfStiftG; § 8 SaarStiftG; § 6 Abs. 1 SchlHolStiftG.

Organbeschlusses<sup>38</sup>. Beide Rechtsinstitute sind Kombinationen aus der Liquidation, Satzungsänderung und Neugründung der beteiligten Stiftungen. Bei der Zusammenlegung werden mehrere Stiftungen gleicher oder ähnlicher Zwecksetzung zu einer neuen Stiftung zusammengefasst. Hierzu werden die alten Stiftungen aufgelöst und ihr Vermögen wird im Wege der Einzelübertragung – teilweise auch kraft landesrechtlich angeordneter Gesamtrechtsnachfolge<sup>39</sup> – auf eine neue Stiftung übertragen. U. u. ist dabei die Zustimmung des Anfallberechtigten einzuholen. Bei der Zulegung wird das Vermögen einer oder mehrerer Stiftungen auf eine bestehende Stiftung übertragen. Dazu bedarf es regelmäßig einer Satzungs- und ggfs. einer Zweckänderung bei der aufnehmenden Stiftung, der Änderung des Anfallberechtigten bei der übertragenden Stiftung bzw. dessen Zustimmung sowie der Liquidation der übertragenden Stiftung und Einzelübertragung ihres Vermögens auf die aufnehmende<sup>40</sup>.

Die unechte Fusion darf nicht mit dem stiftungsrechtlichen Begriff der Umwandlung verwechselt werden<sup>41</sup>. Dieser wird als Synonym für das Institut der Zweckänderung verstanden, die durch die Stiftungsaufsichtsbehörden gem. § 87 BGB wegen Unmöglichkeit der Zweckerreichung oder Gemeinwohlgefährdung durch die Erfüllung des Stiftungszwecks angeordnet werden kann. Es handelt sich nicht um eine Umwandlung des Rechtsträgers, sondern nur um eine Änderung der Stiftungsverfassung im Hinblick auf den verfolgten Zweck.

## 2. Spaltung

- a) Die echte Spaltung von Non-Profit-Organisationen nach dem UmwG
  - aa) Spaltungsmöglichkeiten

Die Spaltungsfähigkeit von Non-Profit-Organisationen in der Rechtsform des nicht rechtsfähigen Vereins, des eingetragenen Vereins und der Kapitalgesellschaft stellt sich ähnlich dar wie deren Verschmelzungsmöglichkeit. Nicht rechtsfähige Vereine können sich nicht an Spaltungen beteiligen<sup>42</sup>. Kapitalgesellschaften sind dagegen nach § 124 UmwG uneingeschränkt als übernehmender, aufnehmender oder neu zu gründender Rechtsträger spaltungsfähig. Eingetragene Vereine sind zwar nach § 124 UmwG sowohl als übernehmender, neuer oder aufnehmender Rechtsträger spaltungsfähig. Letzteres schränkt § 149 Abs. 2 UmwG jedoch dahingehend ein, dass ein eingetragener

38 § 14 Abs. 2 BadWürttStiftG; § 5 BerlStiftG; § 14 Abs. 2 BrbgStiftG; § 9 Abs. 1 u. 2 HessStiftG; § 11 MeckVorPStiftG; § 7 NdsStiftG; § 12 Abs. 2 NRWStiftG; § 7 SaarlStiftG; § 3 Abs. 2 Ziff. 10 SchlHolStiftG; § 21 DDRStiftG.

39 § 13 Abs. 2 S. 4 BadWürttStiftG; § 5 Abs. 3 S. 2 BerlStiftG; §§ 14 Abs. 2 S. 5, 15 Abs. 2 S. 3 BrbgStiftG; § 12 S. 3 MecklVorPStiftG; § 7 Abs. 4 S. 2 SaarlStiftG; § 6 Abs. 1 S. 4 SchlHolStiftG; die Gesetzgebungskompetenz des Landesgesetzgebers zum Erlass einer derartigen Regelung ist umstritten, vgl. dazu Rawert in Lutter, UmwG, 2. Aufl., § 161 Rn. 65; *Neuhoff* in *Soergel*, 13. Aufl., § 87 Rn. 5 jeweils m.w.N.

40 Vgl. hierzu auch *Rawert* in *Lutter*, UmwG, 2. Aufl., § 161 Rn. 65 f.

41 Vgl. hierzu auch *Rawert* in *Lutter*, UmwG, 2. Aufl. § 161 Rn. 62; *Neuhoff* in *Soergel*, 13. Aufl., § 87 Rn. 6.

42 Sie müssen sich daher zuvor als e.V. registrieren lassen, s.o.

Verein als übernehmender Rechtsträger im Wege der Spaltung nur *andere* eingetragene Vereine oder *mit ihnen* einen eingetragenen Verein gründen kann.

Schließlich können nach § 161 UmwG rechtsfähige Stiftungen ein von ihnen betriebenes Unternehmen oder Teile desselben auf Personenhandelsgesellschaften oder Kapitalgesellschaften ausgliedern. Die Beschränkung der Stiftung auf die Ausgliederung ist dabei notwendige Folge ihrer Mitgliederlosigkeit<sup>43</sup>.

Nicht zulässig sind hingegen die Spaltung eingetragener Vereine auf Stiftungen bzw. die umgekehrte Kombination sowie die Spaltung von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften auf Vereine oder Stiftungen. Auch hier wäre eine Erweiterung der Umwandlungskombinationen wünschenswert, um z.B. die Übertragung eines als Zweckbetrieb geführten Altersheimes oder Krankenhauses von einem e.V. auf eine Stiftung mit gleichem Zweck zu ermöglichen<sup>44</sup>.

Die Spaltung hat erhebliche Bedeutung für Non-Profit-Organisationen, die wirtschaftliche Geschäftsbetriebe i.S.v. § 64 AO unterhalten. Drohen derartige Einrichtungen einer Non-Profit-Organisation Überhand zu nehmen, stellt die Umwandlung im Wege der Ausgliederung oder Abspaltung eine geeignete Reaktion dar, um zu verhindern, dass die wirtschaftliche Betätigung die steuerliche Begünstigung des gesamten Verbandes gefährdet<sup>45</sup>. Relevant ist dies insbesondere im Bereich der Sportverbände. Diese sind nach und nach dazu übergegangen, ihre gewerblichen Lizenzspielerabteilungen auszugliedern<sup>46</sup>.

## bb) Die Besonderheiten des Spaltungsverfahrens

### aaa) Abfindung

Für die Spaltung von Non-Profit-Organisationen gelten grundsätzlich die allgemeinen Regelungen der §§ 123 ff. UmwG i.V.m. den besonderen Vorschriften für die Rechtsform der beteiligten Rechtsträger. Sonderregelungen für steuerbegünstigte Körperschaften enthält dabei das UmwG wiederum nur für steuerbegünstigte Vereine. Beteiligen sie sich an einer Auf- oder Abspaltung, sind gem. §§ 104a, 125 UmwG die §§ 29 ff. UmwG über die Abfindung ausscheidender Vereinsmitglieder unanwendbar. Dabei ergeben sich dieselben Auslegungsfragen wie bei der Verschmelzung<sup>47</sup>. Auch ist

43 *Rawert* in *Lutter*, UmwG, 2. Aufl., § 161 Rn. 7.

44 Für die »Spaltung« auf eine Stiftung müsste wegen ihrer Mitgliederlosigkeit dabei wieder ggf. ein neues Rechtsinstitut der unentgeltlichen Vermögens- bzw. Vermögensteilübertragung geschaffen werden, da eine Gegenleistung in der Form der Gewährung von Mitgliedschaftsrechten an dem aufnehmenden Rechtsträger nicht möglich ist, s. o. sowie die Ausführungen von *K. Schmidt* in diesem Band.

45 Vgl. hierzu *Orth* JbFStR 1993/1994, 341, 357 ff.

46 *Fuhrmann*, Ausgliederung der Berufsfußballabteilungen auf eine AG, GmbH oder e.G., 1999; *Müller*, Der deutsche Berufsfußball – vom Idealverein zur Kapitalgesellschaft, 1999; *Balzer* ZIP 2001, 175 ff.; *Steinbeck/Menke* NJW 1998, 2169 ff.; *Segna* ZIP 1997, 1901 ff.; *Steinbeck/Menke* SpuRt 1998, 226; *Heermann* ZIP 1998, 1249 ff.; *Wagner* NZG 1999, 469; *Orth* JbFStR 1993/1994, 357 ff.

47 S.o.

§ 104a UmwG über seinen Wortlaut hinaus entsprechend auf die Ab- und Aufspaltung von steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften anwendbar.

Mit der Vorschrift des § 104a UmwG erfasst das UmwG nur einen Bruchteil derjenigen Vorgaben der Abgabenordnung, welche zu beachten sind, damit die Steuerbegünstigung eines an der Umwandlung beteiligten Rechtsträgers nicht gefährdet wird<sup>48</sup>. Zusätzlich ist folgendes zu berücksichtigen:

bbb) Mittelverwendung und Vermögensbindung

Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO ihre Mittel grundsätzlich nur für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwenden. Unzulässig ist danach die Weitergabe des Vermögens an Dritte im Außenverhältnis. Ausgenommen davon ist allein eine unschädliche Weitergabe von Mitteln nach § 58 Nrn. 1 u. 2 AO<sup>49</sup>. Gemeinnützigkeitsschädlich ist ferner die Verwendung von Überschüssen zur Kapitalbildung über die in § 58 AO geregelten engen Ausnahmen hinaus sowie die verbandsinterne Zuführung von Mitteln zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.v. § 64 AO<sup>50</sup>.

Die Auf- und Abspaltung eines steuerbegünstigten auf einen nicht steuerbegünstigten Rechtsträger führt regelmäßig zu einem Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Dies gilt unabhängig davon, ob das übertragende Vermögen aus dem steuerbefreiten Bereich des übertragenden Rechtsträgers oder aus dessen nach § 64 AO partiell steuerpflichtigen Bereich stammt. Der Grundsatz der Vermögensbindung gilt für das gesamte Vermögen des steuerbegünstigten Rechtsträgers<sup>51</sup>.

Deutlich wird dies am Beispiel der Abspaltung eines Teils des Vereinsvermögens, z.B. einer Clubgaststätte, zur Neugründung auf eine GmbH. Hier werden Mittel des gemeinnützigen Vereins auf eine gewerbliche GmbH übertragen. Die Gegenleistung hierfür sind die Anteile an der GmbH. Diese erhält nicht der Verein, sondern seine Mitglieder, die durch den Vorgang zu Anteilshabern der neu gegründeten GmbH werden. Nach *Raupach* und *Orth* soll eine solche Abspaltung allenfalls dann gemeinnützlichkeitsunschädlich durchführbar sein, wenn das Saldo des übertragenden Vereinsvermögens und der übertragenden Schulden null ist und die Vereinsmitglieder ihre Stammeinlagen an der neuen GmbH durch gleichzeitige Bareinzahlungen erbringen<sup>52</sup>.

Aber auch die Ab- und Aufspaltung steuerbegünstigter Rechtsträger untereinander kann zu gemeinnützigkeitsrechtlichen Problemen führen. Zwar gestattet § 58 Nrn. 1 u. 2 AO es, dass eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet. Jedoch darf die Gegenleistung für diese Vermögensübertragung dabei nicht den Mitglie-

48 *Orth*, Sportkapitalgesellschaften, Sport und Recht Bd. 25, S. 88.

49 Vgl. dazu auch *Strahl* FR 1998,761, 774.

50 *Gersch* in *Klein*, AO, 6. Aufl., § 55 Anm. 3.

51 *Gersch* in *Klein*, AO, 6. Aufl., §§ 55 Anm. 3; *Kießling/Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 7. Aufl., S. 92; *Raupach*, Steuerfragen im Sport, Betriebsaufspaltung im Sport, in Sport und Recht Band 23, S. 60 f.

52 *Raupach*, Steuerfragen im Sport, Betriebsaufspaltung im Sport, in Sport und Recht Band 23, S. 61; *Orth*, Sportkapitalgesellschaften, in Sport und Recht, Band 25, S. 89.

dern des übertragenden Rechtsträgers in Form des Erhalts eines neuen vermögenswerten Anteils oder eines Abfindungsanspruchs zugute kommen.

Unproblematisch ist beides bei der Auf- oder Abspaltung von steuerbegünstigten Vereinen untereinander. Die Vereinsmitgliedschaft im aufnehmenden, steuerbegünstigten Idealverein ist nie mit Vermögensvorteilen verbunden. Sie gewährt weder einen Gewinnanspruch noch eine Beteiligung am Liquidationsüberschuss. Ferner sind nach den §§ 125, 104a UmwG die Vorschriften der §§ 29 ff. UmwG über den Austritt gegen Abfindungszahlung unanwendbar.

Bei der Ab- oder Aufspaltung eines steuerbegünstigten Rechtsträgers auf steuerbegünstigte Kapitalgesellschaften ist hingegen darauf zu achten und durch geeignete gesellschaftsvertragliche Regelungen sicherzustellen, dass die neuen Anteile in der aufnehmenden Kapitalgesellschaft ihren Inhabern weder ein Gewinnbezugsrecht noch eine Beteiligung an dem Liquidationsüberschuss gewähren, und zwar nicht einmal in Höhe ihrer Kapitalanteile. Denn das auf die neuen Anteile entfallende Nennkapital ist nicht von den Gesellschaftern, sondern vom übertragenden Rechtsträger aufgebracht worden. Es darf den Anteilsinhabern daher nicht nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO bei der Auflösung des übernehmenden Rechtsträgers zurückgewährt werden, sondern unterliegt auch danach der Vermögensbindung für steuerbegünstigte Zwecke<sup>53</sup>. Auch muss sicher gestellt sein, dass im Rahmen der Umwandlung den Gesellschaftern des übertragenden Rechtsträgers keine Abfindung aus dem Vermögen der beteiligten Rechtsträger gewährt wird. Hierzu sind nach der hier vertretenen Auffassung die Vorschriften der §§ 125, 104a UmwG analog anzuwenden.

Wiederum anders als bei der Auf- und Abspaltung stellt sich die Situation bei der Ausgliederung dar. Erfolgt die Ausgliederung auf eine 100%ige Tochtergesellschaft, so ist dies unter dem Gesichtspunkt der Mittelhaltung grundsätzlich neutral, und zwar selbst wenn die Ausgliederung auf einen nicht steuerbegünstigten Rechtsträger erfolgt. Das ursprüngliche Vermögen einschließlich der stillen Reserven wird nach Vollzug der Ausgliederung nunmehr mittelbar und nicht mehr unmittelbar gehalten. Es kommt aus der Sicht des übertragenden Rechtsträgers zu einem reinen Aktivtausch bzw. einer Vermögensumschichtung<sup>54</sup>. An die Stelle des übertragenden Vermögens treten die Anteile am aufnehmenden Rechtsträger<sup>55</sup>. Ist dieser eine Kapitalgesellschaft, ist die Beteiligung an ihm grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung der steuerbegünstigten Körperschaft zuzuordnen<sup>56</sup>. Nur ausnahmsweise gilt das Halten der Anteile

53 Es gelten hier insoweit die gleichen Erwägungen wie für Gesellschaftsanteile, die im Wege einer zulässigen Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln geschaffen worden sind, vgl. dazu auch *Kießling/Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 7. Aufl., S. 108.

54 *Kießling/Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 7. Aufl., S. 120; *Tönnies/Wewel* DStR 1998, 278; *Orth*, Sportkapitalgesellschaften, in *Sport und Recht*, Bd. 25, S. 90.

55 Werden nachträglich Dritte an der im Wege der Ausgliederung gegründeten 100%igen Tochter beteiligt, ist darauf zu achten, dass es hierdurch zu keinem Vermögensabfluss bei der steuerbegünstigten Körperschaft kommt. Hierzu ist u.U. mit dem Dritten ein Aufgeld zu vereinbaren, um sicher zu stellen, dass der Wert der von der steuerbegünstigten Körperschaft gehaltenen Anteile nicht geschmälert wird. Vgl. dazu *Kießling/Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 7. Aufl., S. 121.

56 AEAO Nr. 3 zu § 64 Abs. 1; OFD Rostock VfG. v. 21.3.2001 DStR 2001, 942; *Orth* FR 1995, 253, 256 f.; ders. JbFStR 1993/1994, 361 f.

am aufnehmenden Rechtsträger als steuerpflichtiger Geschäftsbetrieb, wenn der übertragende steuerbegünstigte Rechtsträger über seine Beteiligung in tatsächlicher Hinsicht in unzulässiger Weise Einfluss auf die laufende Geschäftstätigkeit der Tochtergesellschaft nimmt oder wenn ein Fall der Betriebsaufspaltung vorliegt<sup>57</sup>.

Gemeinnützlichkeitschädlich ist die Ausgliederung aus einer steuerbegünstigten Körperschaft unter dem Aspekt der unzulässigen Mittelverwendung ausnahmsweise dann, wenn das übertragende Vermögen aus dem steuerbegünstigten Bereich stammt und die Beteiligung am aufnehmenden Rechtsträgers die Voraussetzungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes der §§ 14, 64 AO erfüllt, ohne unter die Spezialregelungen des Zweckbetriebes der §§ 65 ff. AO zu fallen<sup>58</sup>. In einem solchen Fall führt die Ausgliederung zu einer unzulässigen internen Mittelverwendung in Form der Sphärenvermischung<sup>59</sup>. Mittel aus dem steuerbegünstigten Bereich werden in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überführt. Unschädlich dürfte es dagegen sein, wenn allein auf diese Art und Weise im Wege der Ausgliederung Vermögen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb lediglich umgeschichtet wird, also die Aktiva und Passiva eines zunächst unmittelbar gehaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgegliedert werden und der Verband hierfür Anteile erhält, die als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen sind. In einem solchen Fall kommt es nämlich allein zu einer Vermögensumschichtung im Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes<sup>60</sup>.

Ist an dem im Rahmen der Ausgliederung aufnehmenden Rechtsträger ein Dritter beteiligt, muss zusätzlich sicher gestellt werden, dass der übertragenden steuerlich begünstigten Körperschaft keine Mittel entzogen werden. Dies ist vorrangig eine Frage der Festlegung des angemessenen Umtauschverhältnisses. Grundsätzlich müssen die gewährten Anteile eine gleichwertige Gegenleistung für das übertragene Vermögen darstellen. Ist dies im Einzelfall nicht darstellbar, ist ergänzend durch Barabfindungszahlungen oder Aufgeldzahlungen sicher zu stellen, dass ein angemessener Wertausgleich für das übertragende Vermögen erfolgt<sup>61</sup>.

### ccc) Beachtung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung

Neben den vorstehenden Grundsätzen der Mittelverwendung und Vermögensbindung ist ferner der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung<sup>62</sup> im Rahmen der Spaltung

57 AOA Nr. 3 zu § 64; Vfg. der OFD Rostock v. 21.3.2001 DStR 2001, 942 sowie Erlass des FinMin. Brandenburg v. 7.3.1996 DB 1996, 1162; *Orth* FR 1995, 253, 257; *Orth*, Sportkapitalgesellschaften, in *Sport und Recht*, Bd. 25, S. 90; *Raupach*, Steuerfragen im Sport, in *Sport und Recht*, Bd. 23, S. 61; *Heermann* ZIP 1998, 1259.

58 Vfg. der OFD Rostock v. 21.3.2001 DStR 2001, 942.

59 Vgl. hierzu auch *Tönnies/Wewel* DStR 1998, 278.

60 Vgl. Erlass des FinMin. Brandenburg v. 7.3.1996 DB 1996, 1162 »Deutsche Eishockey-Profiliga«; ebenso in diesem Sinne *Kießling/Buchna*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 7. Aufl., S. 120.

61 Vfg. der OFD Rostock vom 21.3.2001 DStR 2001, 942; *Kießling/Buchna*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 7. Aufl., S. 119 ff.

62 Vgl. allgemein zu diesem Grundsatz *Troll/Wallenhorst/Halacinsky*, *Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen*, 4. Aufl., S. 44 ff.; *Kießling/Buchna*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 7. Aufl., S. 93 f.



zu beachten<sup>63</sup>. Soweit zeitnah zu verwendendes Vermögen im Rahmen der Spaltung übertragen wird, muss dieses auch beim aufnehmenden Rechtsträger der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen und darf bei ihm nicht zur Vermögensbildung eingesetzt werden. Hiermit ist es unvereinbar, wenn im Rahmen der Spaltung zeitnah zu verwendende Mittel zur Aufbringung des Nennkapitals der als Gegenleistung zu gewährenden Anteile in der aufnehmenden Kapitalgesellschaft verwandt werden<sup>64</sup>. Dies gilt unabhängig davon, ob die aufnehmende Kapitalgesellschaft ebenfalls steuerbegünstigt ist. Denn das Grund- bzw. Stammkapital einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft gehört nicht zu den zeitnah zu verwendenden Mitteln<sup>65</sup>. Zur Aufbringung des Nennkapitals der neuen Anteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft können daher nur solche Mittel der übertragenden steuerbegünstigten Körperschaft verwandt werden, die nicht dem Gebot zeitnaher Mittelverwendung unterliegen<sup>66</sup>. Hierzu gehören insb. das Haftkapital einer übertragenden Kapitalgesellschaft<sup>67</sup>, in zulässiger Weise nach § 58 AO gebildete Rücklagen, durch Umschichtung entstandenes Vermögen, Zuwendungen von Todes wegen, Zustiftungen oder Einzelzuwendungen zur Vermögensaufstockung sowie Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach der Vermögensbildung dienen<sup>68</sup>.

#### b) Unechte Spaltung von Non-Profit-Organisationen

Im Bereich der Spaltung, insb. in den Fällen der Ausgliederung, stellt die Einzelübertragung durch Einbringung gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften am übernehmenden Rechtsträger vielfach eine interessante Alternative zu einer echten Spaltung i.S.v. § 123 UmwG dar, wenn man nicht das aufwendige Verfahren des UmwG durchführen will. In vielen Fällen ist sie aber auch die einzige rechtlich zulässige Konstruktion für eine geplante Umwandlung, wenn sich eine Non-Profit-Organisation kraft ihrer Rechtsform nach § 124 UmwG an einer echten Spaltung nicht beteiligen kann.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass eine solche unechte Umwandlung stets der Zustimmung der Mitglieder bzw. Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers bedarf, wenn mit ihr ein schwerer Eingriff in die Rechtspositionen der Gesellschafter bzw. Mitglieder des Verbandes verbunden ist, weil durch sie wesentliche Vermögensteile übertragen werden.

Für die unechte Ausgliederung aus einer AG folgt dies aus der Anwendung der Grundsätze der Holz Müller-Entscheidung des BGH<sup>69</sup>. Rechtsgrundlage ist dabei § 119

63 Vfg. der OFD Rostock v. 21.3.2001 DStR 2001, 942.

64 Vfg. der OFD Rostock v. 21.3.2001 DStR 2001, 942.

65 *Troll/Wallenhorst/Halacinsky*, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, 4. Aufl., S. 45; *Kießling/Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 7. Aufl., S. 104.

66 Vfg. der OFD Rostock v. 21.3.2001 DStR 2001, 942; *Tönnes/Wewel* DStR 1998, 278.

67 Dieses kann allerdings beim aufnehmenden Rechtsträger nur dann zur Kapitalaufbringung verwandt werden, wenn mit der Umwandlung beim übertragenden Verband eine Kapitalherabsetzung verbunden wird.

68 Vfg. der OFD Rostock v. 21.3.2001 DStR 2001, 942.

69 BGHZ 83, 122 ff.; siehe hierzu auch *Joost* ZHR 163 (1999), 164 ff. und *Priester* ZHR 163 (1999), 187 ff.

Abs. 2 AktG bzw. eine Gesamtanalogie aus den Normen der §§ 179a, 293 ff, 319 Abs. 2 AktG und den umwandlungsrechtlichen Vorschriften<sup>70</sup>.

Bei der GmbH ergibt sich die Zustimmungspflicht aus § 37 Abs. 2 GmbHG, dem Weisungsrecht der Gesellschafter. Aus ihm folgt die Verpflichtung der Geschäftsführer Grundsatzentscheidungen – wie die Übertragung wesentlicher Vermögensteile – der Gesellschafterversammlung vorzulegen<sup>71</sup>.

Beim Verein ergibt sich die Zustimmungspflicht aus §§ 32, 27 Abs. 3, 665 BGB. Ähnlich wie bei der GmbH kann die Mitgliederversammlung dem Vereinsvorstand beliebige Weisungen für die Geschäftsführung geben<sup>72</sup>. Eine feste Zuständigkeitsverteilung wie bei der AG existiert im Vereinsrecht nicht. Auch hier besteht bei grundlegenden Strukturmaßnahmen daher eine Pflicht des Vorstandes zur Einholung der Zustimmung der Mitgliederversammlung<sup>73</sup>.

Streitig ist, welche Mehrheitserfordernisse für einen solchen Beschluss bestehen. Zum Teil wird angenommen, dass eine einfache Mehrheit genüge<sup>74</sup>. Die hM<sup>75</sup> im Aktienrecht verlangt hingegen für den Beschluss eine qualifizierte Mehrheit wie bei einer Satzungsänderung. Letzterem ist zuzustimmen, und zwar auch für die GmbH und den Verein. Bei diesem Beschluss handelt es sich nämlich um eine Strukturentscheidung, die nicht anders als eine Satzungsänderung zu behandeln ist.

Qualitativ unterscheidet sich ein solcher Beschluss vom Zustimmungsbeschluss bei der echten Spaltung dadurch, dass er nur Innenwirkung entfaltet. Sein Fehlen hat daher keine Außenwirkung auf die Vertretungsmacht des Vorstandes bzw. Geschäftsführers.

Im Anschluss an die Entscheidungen des LG Hamburg<sup>76</sup>, LG Karlsruhe<sup>77</sup>, OLG Frankfurt<sup>78</sup> und BayObLG<sup>79</sup> wird neuerdings diskutiert, inwieweit das UmwG auf unechte Umwandlungen mit der Folge ausstrahlt, dass die Bestimmungen des UmwG über den Ausgliederungsbericht, die Information der Mitglieder und die Beteiligung der Arbeitnehmer anzuwenden sind<sup>80</sup>. Die hM<sup>81</sup> ist hier zu Recht zurückhaltend. Der

70 Vgl. dazu Nachweise bei *Priester* ZHR 163 (1999), 195.

71 BGH GmbHR 1991, 197; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl., § 37 Rn. 10 f.; *Uwe H. Schneider* in *Scholz*, GmbHG, 9. Aufl., § 37 Rn. 12 ff.

72 *Reichert*, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, 8. Aufl., Rn. 1503; *Stöber*, Handbuch zum Vereinsrecht, 7. Aufl., Rn. 281.

73 *Steinbeck/Menke* NJW 1998, 2170; *Wagner* NZG 1999, 475; a.A. *Orth* JbFStR 1993, 1994, 357, der meint, dass die Holz Müller-Entscheidung auf den Verein nicht anwendbar sei, weil seine Mitgliedschaft keine Vermögensrechte vermittele. *Heermann* ZIP 1998, 1254 will die Grundsätze der Holz Müller-Entscheidung dagegen nur anwenden, wenn in durchsetzbare, nicht durch die Satzung abbedungene Mitgliederrechte im Rahmen der Ausgliederung eingegriffen wird.

74 *Immenga* BB 1992, 2446, 2448; *Koppensteiner* AG 1995, 96; *Raiser*, Recht der Kapitalgesellschaft, 2. Aufl., § 16 Rn. 15 Fn. 17.

75 *Mertens* in *Köln*er Komm. z. AktG, 2. Aufl., § 76 Rn. 52; *Emmerich/Sommerschein*, Konzernrecht, 6. Aufl., S. 88; *Altmeppen* DB 1998, 49, 50 f.; *Bork* EwIR 1997, 147, 1148.

76 LG Hamburg DB 1997, 516 mit Anm. *Veil* EwIR 1997, 1111.

77 LG Karlsruhe DB 1998, 120 mit Anm. *Bork* EwIR 1997, 1147.

78 OLG Frankfurt aM DB 1999, 1004.

79 BayObLG ZIP 1998, 2002.

80 Vgl. dazu *Lutter* in *Lutter*, UmwG, 2. Aufl., Einl. Rn. 41 ff.; *Kallmeyer* in *Kallmeyer*, UmwG, 2. Aufl., § 1 Rn. 23; *Joost* ZHR 163 (1999), 164 ff.; *Priester* ZHR 163 (1999), 187 ff.

Gesetzesbegründung zum UmwG ist nämlich zu entnehmen, dass der Gesetzgeber die bisherigen Umwandlungsmöglichkeiten in Form der Einzelübertragung nicht beschränken wollte. Er wollte vielmehr durch die Einführung der Gesamtrechtsnachfolge bei den gesetzlich geregelten Umwandlungen Umstrukturierungen erleichtern. Der Preis dafür ist die Einhaltung eines stark formalisierten Verfahrens. Dessen Regeln können nicht eins zu eins auf die unechten Spaltungsfälle übertragen werden. Vielmehr ist im Einzelfall streng zu prüfen, ob die gesetzlichen Regelungen der Einzelübertragung unvollständig sind und etwaige Lücke durch analoge Anwendung der Vorschriften des UmwG zu schließen sind. Dabei ist zu beachten, dass sicherlich in einem solchen Fall erhöhte Informationspflichten der Organe gegenüber den Mitgliedern oder Anteilshabern bestehen. Diese sind inhaltlich zu erfüllen. Dafür bedarf es jedoch nicht im jedem Fall der schematischen Anwendung der formalen Regelungen des UmwG über die Berichtspflichten der Geschäftsführungsorgane, die Auslegung der Verträge, die Mitteilungen, Ladungen sowie die Erläuterungen während der Gesellschafterversammlungen<sup>82</sup>.

Soweit eine an der Umwandlung beteiligte Non-Profit-Organisation steuerbegünstigt ist und dieser Status durch die Umwandlung nicht gefährdet werden soll, sind aus steuerrechtlicher Sicht ferner bei der unechten Spaltung die vorstehend geschilderten Vorgaben des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO sowie der Grundsätze der Vermögensbindung und zeitnahen Mittelverwendung zu beachten. Die Ausführungen zur echten Spaltung gelten für unechte Umwandlungen entsprechend.

### *3. Formwechsel*

#### a) Der echte Formwechsel von Non-Profit-Organisationen nach dem UmwG

##### aa) Beteiligungsmöglichkeiten von Non-Profit-Organisationen

Von den vorgenannten möglichen Rechtsformen der Non-Profit-Organisationen können sich nach § 191 Abs. 1 UmwG nur die Kapitalgesellschaften und der eingetragene Verein als Ausgangsrechtsträger an einem Formwechsel beteiligen. Zielrechtsträger von diesen Rechtsformen können nach § 191 Abs. 2 UmwG die BGB-Gesellschaft, die GmbH und AG sein. Während die AG und GmbH durch Formwechsel in eine andere Kapitalgesellschaft, eG oder Personengesellschaft umgewandelt werden kann, ist ein Formwechsel eines e.V. nach § 272 UmwG nur in eine Kapitalgesellschaft oder in ein e.G. möglich. Nicht statthaft ist dagegen der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in die Rechtsform eines eingetragenen Vereins.

Nicht beteiligungsfähig am Formwechsel sind die Stiftung und der nicht rechtsfähige Verein. Letzterer kann sich allerdings registrieren lassen und anschließend als eingetragener Verein einen Formwechsel durchführen.

81 Vgl. *Stratz* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG UmwStG, 3. Aufl., § 1 Rn. 27; *Priester* ZHR 163 (1999), 187, 192.

82 *Priester* ZHR 163 (1999), 187, 200 f.

bb) Besonderheiten des Formwechselverfahrens

Das Verfahren des Formwechsels von Non-Profit-Organisationen richtet sich grundsätzlich nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 190 ff. UmwG. Erforderlich ist ein Umwandlungsbericht, ein notariell zu beurkundender Umwandlungsbeschluss sowie die Anmeldung und Eintragung des Formwechsels in das oder die Register. Beim Formwechsel von steuerlich begünstigten Vereinen sind die Regelungen der §§ 207–212 UmwG über das Barabfindungsangebot wiederum mit dem Grundsatz der Vermögensbindung nicht zu vereinbaren. Gem. § 282 Abs. 2 UmwG und § 290 UmwG sind deshalb diese Vorschriften nicht auf den Formwechsel eines solchen Vereins anwendbar. Wie bei § 104a UmwG gilt dies jedoch nur, wenn der Verein in eine ebenfalls nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG begünstigte Körperschaft umgewandelt wird<sup>83</sup>. Beim Formwechsel in einen nicht steuerbegünstigten Rechtsträger verliert der Verband schon mit Wirksamwerden der Umwandlung seinen steuerbegünstigten Status, und nicht erst durch die Zahlung etwaiger Abfindungen. Schränkt man wie hier teleologisch den Anwendungsbereich des § 282 Abs. 2 UmwG ein, läuft der Verweis des § 290 UmwG auf diese Norm ins Leere. Da eingetragene Genossenschaften wegen ihrer gewerblichen Zweckausrichtung nicht die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllen können, ist der Formwechsel eines steuerbegünstigten Vereins in eine gleichfalls steuerlich begünstigte eG ausgeschlossen.

Wie § 104a UmwG regelt § 282 Abs. 2 UmwG auch nicht, zu welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung vorliegen müssen. Auch hier ist der Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Formwechsels durch Eintragung in die Register entscheidend. Darüber hinaus ist es erforderlich, dass der Zielrechtsträger die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO bis zum Ablauf der Frist des § 209 UmwG erfüllt. Nur wenn dies der Fall ist, ist die Einschränkung der Minderheitenschutzregelungen der §§ 207–212 UmwG durch die öffentlichen Interessen an der Erhaltung der Zweckbindung des Vermögens des steuerbegünstigten Verbandes gerechtfertigt.

Eine Besonderheit ergibt sich beim Formwechsel eines eingetragenen Vereins in eine Kapitalgesellschaft daraus, dass nach § 55 Abs. 1 Nr. 2 u. 4 AO beim steuerbegünstigten Verein das gesamte Vereinsvermögen der Vermögensbindung unterliegt, hingegen bei steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder bzw. der gemeine Wert der von ihnen geleisteten Sacheinlagen von der Vermögensbindung ausgenommen sind. Damit durch den Formwechsel die Steuerbegünstigung des Verbandes nicht gefährdet wird, ist daher durch geeignete Satzungsregelungen sicherzustellen, dass beim Zielrechtsträger auch das auf das Stammkapital bzw. Grundkapital entfallende Vermögen der Gesellschaft der Vermögensbindung unterliegt. Es ist nämlich nicht von den Gesellschaftern eingezahlt, sondern im Wege des Formwechsels aufgebracht worden. Es darf daher gem. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht bei Auflösung oder Aufhebung der neuen Kapitalgesellschaft an ihre Anteilsinhaber ausgeschüttet werden<sup>84</sup>, sondern es unterliegt wie das sonstige Vermögen der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Vermögensbindung.

83 S.o.

84 Ein solcher Ausschluss ist auch aus erbschaftsteuerrechtlichen Gründen geboten. Nach dem Erlass des FinMin Baden-Württemberg v. 7.12.2000 (ZEV 2001, 67) soll der Formwechsel

Schließlich ist es unter dem Gesichtspunkt der zeitnahen Mittelverwendung gemeinnützigkeitsschädlich, wenn beim Formwechsel eines Vereins in eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft deren Haftkapital aus zeitnah zu verwendenden Mitteln aufgebracht wird. Hierzu darf vielmehr nur nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterfallendes Vermögen des Ausgangsrechtsträgers eingesetzt werden<sup>85</sup>.

b) Der unechte Formwechsel von Non-Profit-Organisationen

Ein unechter Formwechsel ist nur zwischen dem e.V. und dem nicht rechtsfähigen Verein möglich. Der nicht rechtsfähige Verein wird durch Registrierung zum e.V. Umgekehrt kann nach inzwischen hM<sup>86</sup> der rechtsfähige Verein durch Verzicht auf seine Rechtsfähigkeit ohne Liquidation zum nicht rechtsfähigen Verein werden. Die praktische Relevanz dieser Rechtsfiguren ist jedoch gering.

### **III. Steuerrechtliche Probleme der Umwandlung von Non-Profit-Organisationen**

#### *1. Erhaltung der steuerlichen Begünstigungen*

Steuerrechtlich ist es für Non-Profit-Organisationen von großer Bedeutung, dass ihr steuerbegünstigter Status durch eine Umwandlung nicht gefährdet wird. Hierzu sind die vorstehend aufgeführten Besonderheiten, die sich aus den Vorschriften der §§ 51 ff. AO für ihre Umwandlung ergeben, genau zu beachten. Andernfalls droht der Organisation bei Verstoß gegen die Regelungen der Vermögensbindung nach §§ 61 Abs. 3, 63 Abs. 2 AO die Nachversteuerung für die letzten zehn Jahre. Hierzu wird kaum eine Non-Profit-Organisation finanziell in der Lage sein. Weniger gravierend sind Verstöße gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, da in einem solchen Fall das Finanzamt der steuerbegünstigten Körperschaft nach § 61 Abs. 4 AO eine Frist setzen kann, um die Mittel einer zulässigen Verwendung zuzuführen. Innerhalb dieser Frist hat dann die Körperschaft die Möglichkeit, der Beanstandung des Finanzamtes abzuweichen<sup>87</sup>.

eines Vereines in eine AG dann der Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG unterliegen, wenn der Vereinszweck auf die Bildung von Vermögen gerichtet ist und der Charakter der Beteiligung durch den Formwechsel wesentlich verändert wird, indem aus der nicht übertragbaren Vereinsmitgliedschaft ohne Vermögensbeteiligung ein vermögenswerter übertragbarer Anteil wird.

85 Vfg. der OFD Rostock v. 21.3.2001 DStR 2001, 942; siehe ferner hierzu auch die entsprechenden Ausführungen zur Spaltung.

86 Reichert, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, 8. Aufl., Rn. 2106; Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein, 17. Aufl., Rn. 401.

87 Vfg. der OFD Rostock v. 21.3.2001 DStR 2001, 942.

## 2. Ertragsteuern

Soweit die Non-Profit-Organisationen steuerbegünstigt i.S.d. §§ 51 ff. AO sind, sind sie von den wichtigsten Steuerarten befreit, insb. gem. § 5 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer sowie gem. § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer. Ertragsteuerrechtliche Gesichtspunkte spielen im Rahmen ihrer Umwandlung daher nur eine Rolle, soweit sie wirtschaftliche Geschäftsbetriebe i.S.v. § 64 AO unterhalten. Für diese gelten grundsätzlich die allgemeinen Regeln wie für sonstige Unternehmen<sup>88</sup>. Diese Fragen sollen hier nicht weiter vertieft werden.

## 3. Grunderwerbsteuer

Soweit das Eigentum an einer Immobilie im Zuge einer Verschmelzung, Spaltung oder Vermögensübertragung auf einen neuen Rechtsträger übertragen wird, ist dieser Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerpflichtig. Die Steuer bemisst sich dabei nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG bei Umwandlungen nach dem gem. §§ 138 ff. BewG zu ermittelnden Bedarfswert des Grundstücks. Keine Steuer löst lediglich der Formwechsel aus, da bei ihm kein Rechtsträgerwechsel stattfindet<sup>89</sup>.

Die Grunderwerbsteuerpflicht bei der Verschmelzung, Spaltung oder Vermögensübertragung lässt sich allerdings u.U. durch folgende Gestaltungen vermeiden:

Bei jeder Umwandlung ist stets zu prüfen, welcher Rechtsträger den Part des übertragenden Rechtsträgers übernimmt. Dabei gilt der Grundsatz, dass stets derjenige Rechtsträger, der keinen oder nur geringen Grundbesitz hat, auf den anderen Rechtsträger, der über erheblichen Grundbesitz verfügt, verschmolzen werden sollte und nicht umgekehrt. Gleiches gilt auch für die Abspaltung oder Ausgliederung. Bei diesen Umwandlungen sollte ferner darauf geachtet werden, dass der Grundbesitz beim übertragenden Rechtsträger verbleibt und nicht mit übertragen wird. Im Rahmen zulässiger Vermögensverwaltung kann dieser dann u.U. an den aufnehmenden Rechtsträger vermietet oder verpachtet werden. Dabei ist allerdings Vorsicht geboten. Der übernehmende Rechtsträger muss auch nach der Umwandlung tatsächlich noch steuerbegünstigte Zwecke verfolgen. Die Vermietung und Verpachtung seines Grundbesitzes darf nicht zum Selbstzweck werden oder die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke überwiegen.

Eine weitere Gestaltung zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer bei der Umwandlung von steuerbegünstigten Verbänden stellt das Schenkungsmodell dar. Diese Gestaltung macht sich zu nutze, dass nach § 3 Nr. 2 GrEStG Grundstücksschenkungen unter Lebenden steuerfrei sind. Hierdurch soll eine Doppelsteuerbelastung durch Grund-

<sup>88</sup> Vgl. dazu *Tönnies/Wewel* DStR 1998, 279 f.; Orth, Sportkapitalgesellschaften, in *Sport und Recht*, Bd. 25, S. 65 ff.; *Raupach*, Steuerfragen im Sport, in *Sport und Recht*, Bd. 23, S. 59; *Raupach/Böckstiegel*, »Umwandlungen« bei der Rechtsformwahl gemeinnütziger Organisationen, FS für Widmann, 2000, S. 476, 483, 487.

<sup>89</sup> BFH BStBl. 1997 II S. 661.

erwerbsteuer und Schenkungsteuer vermieden werden<sup>90</sup>. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 GrEStG gilt unabhängig davon, ob bei dem Erwerbsvorgang tatsächlich Schenkungsteuer anfällt oder nicht<sup>91</sup>. Auch die Schenkung an eine nach § 13 Nr. 16 ErbStG erbschaftsteuerbefreite Körperschaft ist daher nach dieser Norm von der Grunderwerbsteuer befreit. Werden die Immobilien vor einer geplanten Umwandlung vorab im Wege einer Schenkung durch Einzelübertragung auf den Zielrechtsträger übertragen, kann somit die Grunderwerbsteuer bei der anschließenden Umwandlung vermieden werden.

Eine letzte Gestaltung der Vermeidung der Grunderwerbsteuer bildet das Formwechselmodell für Vereine. Es macht sich zunutze, dass beim Verein die Vereinigung aller Mitgliedschaften in einer Person anders als bei den Kapital- und Personengesellschaften nicht nach § 1 Abs. 3 GrEStG steuerpflichtig ist<sup>92</sup>. Tritt der aufnehmende Rechtsträger in den Verein als Mitglied ein und treten alle anderen Mitglieder aus ihm aus, entsteht hierdurch ein Ein-Mann-Verein. Dieser kann sodann in eine steuerlich gemeinnützige GmbH im Wege des Formwechsels umgewandelt. Letzteres muss allerdings zügig geschehen, damit nicht das Vereinsregister dem e.V. nach § 73 BGB die Rechtsfähigkeit entzieht. Durch die Summe der vorgenannten Maßnahmen wird erreicht, dass aus dem ursprünglichen den Grundbesitz haltenden Verein eine 100%ige Tochtergesellschaft des aufnehmenden Rechtsträgers wird.

Auch wenn sich durch die vorstehenden Gestaltungen oftmals die Entstehung der Grunderwerbsteuer im Rahmen von Umwandlungen vermeiden lässt, wäre es de lege ferenda wünschenswert, wenn der Gesetzgeber einen Steuerbefreiungstatbestand für die Übertragung von Immobilien zwischen steuerbegünstigten Körperschaften einführen würde. Verhindert doch oftmals – insb. wenn Erbbaurechte<sup>93</sup> involviert sind – die Grunderwerbsteuer den wirtschaftlich an sich sinnvollen Zusammenschluss mehrerer steuerbegünstigter Rechtsträger.

#### **IV. Zusammenfassung**

Die Non-Profit-Organisation ist keine Rechtsform, sondern ein Oberbegriff für eine gesellschaftliche Erscheinung. Kennzeichnend für sie ist das Kriterium der Selbstlosigkeit, wie es in § 55 AO geregelt ist, und nicht die fehlende Gewinnerzielungsabsicht, wie es die deutsche Übersetzung des englischen Begriffes nahe legt. Empfänger der Überschüsse der Non-Profit-Organisation sind nicht deren Mitglieder, sondern die Allgemeinheit.

90 *Franz in Pablke/Franz, GrEStG, 2. Aufl., § 3 Rn. 2; Sack in Boruttau, GrEStG, 14. Aufl., § 3 Rn. 91.*

91 *Franz in Pablke/Franz, GrEStG, 2. Aufl., § 3 Rn. 2; Sack in Boruttau, GrEStG, 14. Aufl., § 3 Rn. 91.*

92 *Vgl. Fischer in Boruttau, GrEStG, 14. Aufl., § 1 Rn. 866; Troll/Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, 4. Aufl., N Rn. 28.*

93 Bei Erbbaurechten ist das Schenkungsmodell nicht durchführbar, sofern im Rahmen der Übertragung der Erbbauzins übernommen werden soll und insoweit eine entgeltliche Übertragung vorliegt.

Zivilrechtlich stehen den Non-Profit-Organisationen die Rechtsformen der BGB-Gesellschaft, der GmbH, der AG, des eingetragenen Vereins, des nicht rechtsfähigen Vereins und der Stiftung offen. Steuerrechtlich ist von den vorgenannten Rechtsformen die BGB-Gesellschaft benachteiligt. Ihr ist als einzige der vorgenannten Rechtsformen die Anerkennung als steuerbegünstigter Verband i.S.d. §§ 51 ff. AO versagt.

Umwandlungen von Non-Profit-Organisationen können in unterschiedlichen Entwicklungsstadien stattfinden. Schon ihre Gründung kann durch eine Umwandlung erfolgen. Bestehende Verbände können durch Umwandlung umgestaltet werden. Sie können durch Verschmelzungen oder Spaltungen umstrukturiert werden. Non-Profit-Organisationen können ferner im Wege des Formwechsels ihre Rechtsform ändern. Schließlich kann im Einzelfall die Umwandlung von Non-Profit-Organisationen eine interessante Alternative zur Liquidation darstellen.

Trotz der erheblichen Ausweitung der Umwandlungsmöglichkeiten sind die Gestaltungsmöglichkeiten für Non-Profit-Organisationen nach dem UmwG 1994 immer noch lückenhaft. Aus der Sicht der Non-Profit-Organisationen besteht ein Bedürfnis, den Kreis der beteiligungsfähigen Rechtsträger bei den gesetzlich geregelten Umwandlungsarten zu erweitern. Dies gilt insbesondere für die Umwandlungskombinationen zwischen eingetragenen Vereinen und Stiftungen, die statistisch gesehen die weitaus häufigsten Rechtsformen von Non-Profit-Organisationen darstellen. Für die stärkere Einbeziehung der Stiftungen in die Umwandlungsarten ist es dabei rechtsmethodisch erforderlich, ein Rechtsinstitut der unentgeltlichen Vermögens- bzw. Vermögensteilübertragung einzuführen.

Auch inhaltlich geht das UmwG 1994 nur sehr beschränkt auf die Sonderprobleme der Non-Profit-Organisationen ein. Lediglich für eingetragene Vereine, die von der Körperschaftsteuer befreit sind, enthält das Gesetz Sonderregelungen. Sowohl der Anwendungsbereich als auch der Inhalt dieser gesetzlichen Regelungen sind unklar. Auch berücksichtigen sie nicht alle Besonderheiten steuerbegünstigter Verbände.

Wegen der spärlichen Regelungen des UmwG können viele Non-Profit-Organisationen Umstrukturierungen nur im Wege der sog. unechten Umwandlung durchführen. Zivilrechtlich bedarf eine derartige Grundsatzentscheidung zu ihrer Rechtfertigung eines Beschlusses der Mitglieder. Dies folgt für die AG aus den Grundsätzen der Holz Müller-Entscheidung, für die GmbH und den Verein aus der Weisungsbefugnis der Gesellschafter gegenüber den Geschäftsführern bzw. der Mitgliederversammlung gegenüber dem Vorstand. Darüber hinaus sind die Regelungen des Umwandlungsgesetzes nur im Einzelfall analog auf solche Umstrukturierungen anwendbar (sog. Ausstrahlungswirkung des UmwG). Wie bei der echten Umwandlung sind auch die Vorgaben der Abgabenordnung bei der unechten Umwandlung zu beachten, damit die beteiligten Non-Profit-Organisationen nicht ihren steuerbegünstigten Status verlieren.

Das größte Hemmnis für die Umstrukturierungen von Non-Profit-Organisationen durch Umwandlung bildet in der Praxis häufig die Grunderwerbsteuer. Sie fällt nach dem Gesetz bei Verschmelzungen und Spaltungen an, nicht jedoch beim Formwechsel. De lege ferenda wäre die Schaffung eines neuen Steuerbefreiungstatbestandes für die Übertragung von Grundbesitz zwischen steuerbegünstigten Körperschaften wünschenswert. De lege lata lässt sich die Grunderwerbsteuer oftmals dadurch vermeiden, dass auf das Schenkungsmodell oder Formwechselmodell ausgewichen wird. Eine wei-



tere Gestaltungsvariante besteht darin, nur die Mobilien durch Umwandlung auf den Zielrechtsträger zu übertragen und die Grundstücke an diesen anschließend vom übertragenden Rechtsträger zu mieten.

## V. Summary

The non-profit organization is not a legal form, but a generic term for a social phenomenon. Its characteristic feature is the criterion of charitableness, as set out in sec. 55 AO, not the absence of any intention to achieve a profit, as suggested by the German translation of the English term. The recipient of the surpluses achieved by the non-profit organization is the general public, not its members.

Under civil law, non-profit organizations can have the legal form of a civil-law partnership, a limited liability company, a stock corporation, a registered association, an unincorporated association, or a foundation. Under tax law, among the above-mentioned legal forms, the civil-law partnership is treated less preferentially. As the only legal form among those mentioned above, it is not recognized as an association with tax benefits within the meaning of secs. 55 et seq. AO.

Conversions of non-profit organizations can take place at different development stages. Already their creation can take place through a conversion. They can be restructured through a merger or a split-up. Furthermore, non-profit organizations can change their legal form by way of a conversion of form. Finally, in certain cases, the conversion of a non-profit organization can represent an interesting alternative to its liquidation.

In spite of the considerable extension of the conversion possibilities, the possibilities which non-profit organizations have for organizing themselves since the entry into force of the Conversion Act in 1994 remains incomplete. From the perspective of the non-profit organizations, there is a need to extend the circle of legal entities which may be involved in the conversions regulated by law. This applies especially to the conversion combinations between registered associations and foundations which statistically represent by far the most frequent legal forms of non-profit organizations. To more effectively include the foundations among the different kinds of conversion, it is necessary as a matter of legal methodology to introduce a legal instrument providing for the transfer or partial transfer of assets without any valuable consideration.

Also substantively, the Conversion Act of 1994 deals only in a very limited way with the special problems of non-profit organizations. The law contains special rules only for registered associations which are exempt from corporation tax. Both the scope of application and the contents of these statutory rules are unclear. They also fail to take account of all special aspects relating to associations enjoying tax benefits.

Because of the sparse provisions in the Conversion Act, many non-profit organizations can implement restructuring measures only by way of the so-called non-genuine conversion. Under civil law, such a fundamental decision must be justified by a resolution adopted by the members. For stock corporations, this follows from the principles set out in the Holz Müller decision, for limited liability companies and associations from the shareholders' right to give instructions to the managing directors, respectively

the members' right to give instructions to the executive committee. Moreover, the provisions of the Conversion Act are analogously applicable to such restructuring measures only in some cases (so-called remote effect of the Conversion Act). As in the case of a genuine conversion, the provisions of the Tax Code must be observed also in the case of a non-genuine conversion to avoid the loss of the tax-favoured status of the non-profit organizations involved.

The greatest obstacle to restructuring non-profit organizations through a conversion is in practice frequently the land acquisition tax. According to the law, it is payable in the case of a merger or a split-up, but not in consequence of a change of legal form. It would be desirable as a matter of legal policy to create a new tax exemption for the transfer of real estate between corporations enjoying a favourable tax status. Under current law, the land acquisition tax can often be avoided by resorting to a gift or a change of legal form. A further possibility is to only transfer the movable thing to the acquiring entity, by way of a conversion, and to subsequently have this acquiring entity lease the real estate from the transferring entity.

# Bestellung, Abberufung, Anstellung und Kündigung von Stiftungsvorständen

STEFAN LUNK/PETER RAWERT

I.	Einleitung . . . . .	91			
II.	Mechanismen der ordentlichen Be- und Anstellung von Stiftungsvorständen . . . .	93			
	1. Bestellung kraft Satzung . . . . .	94			
	2. Be- und Anstellung durch Stiftungsorgane . . . . .	95			
	3. Be- und Anstellung durch »Externe« . . . .	96			
	4. Die Erstbesetzung des Vorstands . . . .	97			
III.	Mechanismen der Abberufung und Kündigung von Stiftungsvorständen . . . .	97			
	1. Abberufung . . . . .	97			
	2. Kündigung . . . . .	99			
IV.	Bestellung, Abberufung, Anstellung und Kündigung von Vorständen auf Grund staatlicher Maßnahmen . . . . .	99			
			2. Abberufung und Kündigung sowie Be- und Anstellung von Vorstandsmitgliedern durch Aufsichtsmaßnahmen . . . . .		100
			V. Wirksamwerden einer Abberufung . . . . .		101
			VI. Amtsniederlegung des Stiftungsvorstands . . . . .		102
			VII. Sonderprobleme bei Stiftungsvorständen mit Dienstverträgen . . . . .		103
			1. Dienst- und nicht Arbeitsvertrag . . . .		103
			2. Bestandsschutz des Dienstverhältnisses . . . . .		104
			VIII. Fazit . . . . .		105
			IX. Summary . . . . .		106

## I. Einleitung

Bei Mitgliedern von Vertretungsorganen juristischer Personen des Privatrechts wird zwischen deren Bestellung und deren Anstellung unterschieden. Erstere ist der organisationsrechtliche Akt, aus dem die organschaftlichen Rechte und Pflichten der Berufenen erwachsen, letztere die schuldvertragliche Regelung, die insbesondere Grundlage ihres Vergütungsanspruchs ist. Die Trennung beider Rechtsverhältnisse ist heute überwiegend akzeptiert.<sup>1</sup> So wie für die wirksame Bestellung eines Organmitglieds kein Abschluss eines Anstellungsverhältnisses erforderlich ist, bringt umgekehrt der Widerruf der Bestellung einen zuvor vereinbarten Dienstvertrag und die durch ihn begründeten Ansprüche – z.B. auf Gehaltszahlung – nicht zum Fortfall.<sup>2</sup>

Im Gesellschafts- und Vereinsrecht ist anerkannt, dass die Befugnis zum Abschluss von Vorstands- oder Geschäftsführerdienstverträgen Annexkompetenz des Bestel-

1 *Baumbach/Hueck/Fastrich*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 6 RdNr. 13 sowie *K. Schmidt*, in: *Scholz*, GmbHG, Bd. II, 8. Aufl. 1995, § 46 RdNr. 70 für die GmbH; *Hüffer*, AktG, 4. Aufl. 1999, § 84 RdNr. 2 zur Aktiengesellschaft; BGH vom 21.1.1991 – II ZR 144/90 – NJW 1991, 1727, 1729, zum eingetragenen Verein; kritisch hierzu allerdings *Reuter*, in: *Münchener Kommentar*, 4. Aufl. 2001, § 27 RdNr. 4; gegen die Trennungstheorie *Baums*, *Der Geschäftsleitungsvertrag*, 1987, S. 3 ff.; *ders.*, ZGR 1993, 141 ff. Für eine Verbindung von Organisations- und Schuldrecht über die Rechtsfolgen der Leistungsstörungen (§§ 320 ff. BGB) neuerdings *Reuter*, FS. *Zöllner*, 1998, S. 487 ff.

2 Vgl. nur *Fonk*, NZG 1998, 408.

lungsrechts ist.<sup>3</sup> Zum Teil ist dies im Gesetz ausdrücklich geregelt (vgl. § 112 AktG, § 39 GenG), zum Teil ist es ständige höchstrichterliche Rechtsprechung.<sup>4</sup> Umgekehrt gilt, dass der Befugnis zur Abberufung das Recht zur Kündigung folgt. Auch insoweit besteht praktisch völliges Einvernehmen.<sup>5</sup>

Im Stiftungsrecht sucht man hingegen vergeblich nach entsprechenden Normen oder Judikatur. Das BGB und die meisten Landesstiftungsgesetze gehen davon aus, dass es Aufgabe des Stifters ist, Regelungen über die *ordentliche*, d.h. nicht auf Maßnahmen der Stiftungsaufsicht beruhende, Bestellung von Stiftungsorganen in der Verfassung einer Stiftung zu treffen.<sup>6</sup> Im Hinblick auf die schuldrechtliche Beziehung zwischen Vorstand und Stiftung war der historische Gesetzgeber im Übrigen offenbar der Ansicht, dass dem gesetzlichen Typus der Stiftung eine ehrenamtliche, d.h. ausschließlich auf Auftragsrecht beruhende Beziehung am besten entspricht.<sup>7</sup> Folglich findet die Anstellung von Stiftungsvorständen im Gesetz nirgends Erwähnung. Rechtsprechung existiert – soweit ersichtlich – lediglich zu Bestellungsmaßnahmen auf Grund staatlicher Stiftungsaufsicht.<sup>8</sup> Zivilrechtliche Entscheidungen zur Anstellungskompetenz fehlen völlig.

Mit der wachsenden Anzahl von großen und vermögenden Stiftungen, die ohne ein professionelles, hauptamtliches Management nicht mehr auskommen, ist das gesetzliche Idealbild ehrenamtlicher Vorstandstätigkeit heute nur noch bedingt zutreffend. Dienstvertragliche Regelungen mit Stiftungsvorständen nehmen in der Praxis zu. Tatsächlich wird ihre Zulässigkeit auch nirgends grundsätzlich bestritten. Lässt sich der Satzung nicht ausdrücklich oder im Wege der Auslegung entnehmen, dass der Stifter von rein ehrenamtlicher Vorstandstätigkeit ausging, kann regelmäßig auch ohne entsprechende Satzungsregelung ein Anstellungsvertrag mit Vergütung vereinbart werden. Das gilt zumindest dann, wenn die Vorstandsaufgabe nach Art und Umfang eine Tätigkeit erfordert, die bei vergleichbaren Einrichtungen nur gegen Entgelt erfolgt.<sup>9</sup> Dass

3 Vgl. nur *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 1997, S. 423.

4 BGH vom 21.1.1991 (Fn. 1) für den Verein sowie BGH vom 25.3.1991 – II ZR 169/90 – NJW 1991, 1680 für die GmbH sowie BGH vom 14.11.1983 – II ZR 33/83 – BGHZ 89, 49, 57 f. = NJW 1984, 733 für die Annex-Kompetenz des Aufsichtsrates bei der dem MitbestG unterfallenden GmbH.

5 Vgl. *Baumbach/Hueck/Zöllner* (Fn. 1), § 46 RdNr. 24; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl., 2000, Anh. § 6 RdNr. 51; *Tötter*, in: *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 13 RdNr. 34, 40 ff.

6 Dazu eingehend: *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, 2000, S. 359 ff.; vgl. auch *Scholz/Langer*, Stiftung und Verfassung – Strukturprobleme des Stiftungsrechts am Beispiel der »Stiftung Warentest«, 1990, S. 85 ff.; *Werner*, Stiftung & Sponsoring, 2/2000, 19 ff.; *ders.* Stiftung & Sponsoring, 3/2000, 15 ff.; anders allerdings die Rechtslage in Hamburg, wo nach § 16 Abs. 1 HambAGBG der Vorstand einer Stiftung durch die Aufsichtsbehörde ernannt wird, wenn im Stiftungsgeschäft und in der Satzung nichts anderes bestimmt ist. Praktisch hat die Regelung allerdings keine Bedeutung, da die Hamburger Senatskanzlei darauf hinwirkt, dass die Satzung Bestimmungen über die Ernennung des Stiftungsvorstands enthält.

7 Vgl. § 86 Abs. 1 S. 1 i.V.m. §§ 27 Abs. 3, 664–670 BGB; zum Verweis des § 27 Abs. 3 BGB in das Auftragsrecht siehe BGH vom 21.1.1991 (Fn. 1), S. 1729.

8 Nachweise bei *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 7 RdNr. 69 ff.; § 8 RdNr. 15 ff.

9 So zutreffend *Schwintek* (Fn. 6), S. 375; vgl. auch § 16 Abs. 2 S. 2 RhPfStiftG sowie § 612 BGB.

im Recht der gemeinnützigen Stiftungen die Angemessenheit der Bezüge von Stiftungsvorständen unter steuerlichen Gesichtspunkten problematisiert wird<sup>10</sup>, ist für die prinzipielle Zulässigkeit einer Vergütung unerheblich.

Gleichwohl stellt sich die Frage, wie angesichts der fehlenden Regelungen im Stiftungsrecht die im Gesellschafts- und Vereinsrecht gängigen Sachverhalte der Be- und Anstellung sowie Abberufung und Kündigung von Vertretungsorganen im Anwendungsbereich der §§ 80 ff. BGB und der Landesstiftungsgesetze zu behandeln sind. Zwar wird auch hier meist ein Gleichlauf organisationsrechtlicher und schuldvertraglicher Befugnisse unterstellt.<sup>11</sup> Auf den ersten Blick erscheint dies plausibel. Da die Stiftung allerdings anders als Vereine und Kapitalgesellschaften nicht mitgliederschaftlich strukturiert ist<sup>12</sup> und im Übrigen auch die Landesbehörden im Rahmen präventiver und repressiver Aufsichtsmaßnahmen Bestellungs- und Abberufungsrechte im Hinblick auf Organmitglieder haben, besteht Veranlassung, dies kritisch zu hinterfragen. Das gilt vor allem deshalb, weil der BGH mit Urteil vom 3. 7. 2000 für den Fall des Vertragsschlusses durch das unzuständige Organ bei anderen juristischen Personen entschieden hat, dass der so geschlossene Dienstvertrag unwirksam ist.<sup>13</sup> Folge ist die jederzeitige Möglichkeit der fristlosen Beendigung nach den Regeln über fehlerhafte Dienstverhältnisse mit Wirkung für die Zukunft.<sup>14</sup>

## II. Mechanismen der ordentlichen Be- und Anstellung von Stiftungsvorständen

Die Festlegung der Mechanismen zur Be- und Anstellung des Vorstands einer rechtsfähigen Stiftung des Privatrechts ist Sache des Stifters.<sup>15</sup> Gesetzliche Mindestvorgaben bestehen lediglich insoweit, als eine Stiftung überhaupt ein Vertretungsorgan haben

10 Zur Vergütung von Organmitgliedern in steuerbegünstigten Körperschaften siehe statt vieler: *Herfurth/Dehesselles*, *Stiftung & Sponsoring*, 1/2000, 22 f.; 2/2000, 17 f.; *Kießling/Buchna*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 7. Aufl. 2000, S. 128 f.

11 Vgl. *Tötter*, in: *Schauhoff* (Fn. 5), § 13 RdNr. 30 ff., 35, 42; *Schwintek* (Fn. 6), S. 375.

12 Dazu *Rawert*, in: *Staudinger*, BGB, 13. Bearb. 1995, Vorbem 4 zu §§ 80 ff.; *ders.*, in: *Stiftungsrecht in Europa*, 2001, S. 110; *v. Campenhausen*, in: *Seifart/v. Campenhausen*, *Handbuch des Stiftungsrechts*, 2. Aufl. 1999, § 1 RdNr. 7; *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen*, § 7 RdNr. 142.

13 So BGH vom 3.7.2000 – II ZR 282/98 – GmbHR 2000, 876 = DB 2000, 1807 = ZIP 2000, 1442 = NZA 2000, 945 zur GmbH.

14 Bisher hatte der BGH diese Folge nur für den Fall eines Verstoßes gegen § 181 BGB angenommen, BGH vom 16.1.1995 – II ZR 290/93 – ZIP 1995, 377 = DB 1995, 667 = GmbHR 1995, 306, und jedenfalls dann, wenn nur ein Gesellschafter von der Tätigkeitsaufnahme des Organmitgliedes wusste, das spätere Berufen auf die Unwirksamkeit als rechtsmissbräuchlich angesehen, BGH vom 23.10.1975 – II ZR 90/93 – BGHZ 65, 190, 194 f.; zustimmend *Schneider*, in: *Scholz* (Fn. 1), § 35 RdNr. 248; *Bauer/Grager*, ZIP 1997, 2177, 2178. Ein einseitiges Lossagungsrecht auf der Basis der von ihm vertretenen »Verknüpfungstheorie« ablehnend allerdings *Reuter* (Fn. 1), S. 494.

15 S.o., I.

muss. Im Extremfall genügt ein Alleinvorstand. Zu Lebzeiten kann dies auch der Stifter selbst sein.<sup>16</sup>

In der Praxis erfolgt die ordentliche – d.h. nicht auf behördlichen Maßnahmen beruhende – Bestellung von Stiftungsvorständen zum Teil unmittelbar durch satzungsrechtliche Anordnung (1.), zum Teil durch Zuweisung der Bestellungsbeziehung an den Vorstand selbst bzw. ein eventuell vorhandenes weiteres Stiftungsorgan (2.) sowie gelegentlich durch eine stiftungsexterne (dritte) Person bzw. Institution (3.). Ein Sonderproblem stellt die Erstbesetzung der Organe dar (4.).<sup>17</sup>

### 1. Bestellung kraft Satzung

Schreibt die Stiftungssatzung vor, dass Vorstand der Stiftung der jeweilige Inhaber eines bestimmten Amtes sein soll, z.B. der Rektor der örtlichen Hochschule, oder ein näher bezeichnetes Familienmitglied, z.B. der jeweils älteste Abkömmling des Stifters, bedarf es keines weiteren Bestellungsbeschlusses für die Besetzung der Organposition. Zwar ist es erforderlich, dass der Berufene die Bestellung gegenüber der Stiftung annimmt.<sup>18</sup> Ohne seine Zustimmung können ihm organschaftliche Pflichten nicht auferlegt werden. Eine stiftungsinterne Willensbildung hat der Bestellung jedoch nicht vorzuziehen. Vielmehr besteht eine satzungsrechtlich determinierte Automatik.

Mangels abweichender Regelung in der Satzung wird die Stiftung beim Abschluss eines Anstellungsvertrages in diesen Fällen durch die übrigen Vorstandsmitglieder vertreten. Sind solche nicht vorhanden, darf das kraft Satzung bestellte Vorstandsmitglied den Anstellungsvertrag selbst abschließen. Das gilt allerdings nur dann, wenn er von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist. Eine Befreiung muss sich dabei aus der Stiftungssatzung ergeben. Fehlt es hieran, ist die vorherige Bestellung eines Notvorstands gem. §§ 86, 29 BGB notwendig.<sup>19</sup> Keinesfalls kann die Stiftungsaufsicht als Notvorstand der Stiftung fungieren oder kraft Amtes Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB erteilen. Das Landesrecht sieht dies nicht vor. Wo es Genehmigungsvorbehalte für unter § 181 BGB fallende Sachverhalte normiert, sind diese öffentlich-rechtlicher Natur.<sup>20</sup> Sie dienen dem Schutz der Stiftung, des Stifterwillens und

16 Rawert, in: Staudinger (Fn. 12), § 86 RdNr. 5; Hof, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 12), § 9 RdNr. 84; Ebersbach, Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, 1972, S. 67.

17 Zu den Bestellungsmechanismen allgemein Hof, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 12), § 9 RdNr. 82 ff.; Schwintek (Fn. 6), S. 359 f.; Werner, Stiftung & Sponsoring, 1/2000, 19, 20 f.

18 Vgl. Ebersbach (Fn. 16), S. 102; Hof, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 12), § 9 RdNr. 82. Sieht die Satzung keine besonderen Regelungen über den Erklärungsgegner vor, so ist dies die Stiftung, vertreten durch jedes einzelne Mitglied des übrigen Vorstandes (§ 86 i.V.m. § 28 Abs. 2 BGB). Gegebenenfalls ist ein Notvorstand zur Annahme der Erklärung zu bestellen (§ 86 i.V.m. § 29 BGB). Die Behörden der Stiftungsaufsicht haben außerhalb behördlich veranlasseter Stellungsmaßnahmen keine Befugnis zur Entgegennahme von Willenserklärungen für die Stiftung.

19 Hof, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 12), § 9 RdNr. 102 ff., 136; Ebersbach (Fn. 16), S. 101; Andrick/Suerbaum (Fn. 8), § 7 RdNr. 70.

20 Pöbley, StiftG Bayern, Kommentar, 1999, § 22 BayStiftG (i.d.F. vor der Änderung des BayStiftG v. 24.7.2001 – BayGVBl. 14/2001, 349 ff. – dazu Lex ZEV 2001, 389, 391), S. 74. Wegen landesrechtlicher Regelungen vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 4 BadWürttStiftG; Art. 22 BayStiftG;

der Allgemeinheit. Eine zivilrechtliche Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens ermöglichen sie nicht.<sup>21</sup>

## 2. Be- und Anstellung durch Stiftungsorgane

Häufiger ist in der Praxis die Zuweisung der Bestellungskompetenz an die Organe der Stiftung. Im Wesentlichen lassen sich zwei Verfahren unterscheiden: Die Kooptation und das Modell einer mehrgliedrigen Organstruktur.

### a) Kooptation

Erfolgt die Bestellung im Wege der Kooptation, so wird dem Vorstand entweder in seiner Gesamtheit das Recht eingeräumt, ein ausgeschiedenes Vorstandsmitglied durch Hinzuwahl zu ersetzen, oder das jeweils ausscheidende Vorstandsmitglied selbst hat die Befugnis, seinen Nachfolger zu bestimmen.<sup>22</sup>

Im ersten Fall liegt die Bestellungskompetenz beim Gesamtvorstand. Er beschließt zunächst und vollzieht sodann. Für den Vollzug, d.h. die Bekanntgabe des Bestellungsbeschlusses, reicht allerdings ein Tätigwerden von Vorstandsmitgliedern in vertretungsberechtigter Zahl aus.

Im zweiten Fall dagegen ist zu differenzieren: Sieht die Satzung lediglich ein »Bestimmungsrecht« im Sinne einer Auswahlentscheidung vor, ist damit im Zweifel nicht die Zuweisung der Bestellungskompetenz verbunden.<sup>23</sup> Sie verbleibt vielmehr beim Gesamtorgan, welches notfalls gerichtlich auf Vornahme in Anspruch genommen werden muss. Sieht die Satzung dagegen ausdrücklich vor, dass innerhalb des Vorstands einem bestimmten Mitglied nicht nur das Bestimmungsrecht, sondern auch die Befugnis zur Bestellung eines weiteren Vorstandsmitgliedes eingeräumt wird, kann dieses Mitglied seine Entscheidung selbst vollziehen.<sup>24</sup> Ein solches Recht darf der Stifter einräumen. Das bestellungsbefugte Organmitglied ist dann insoweit besonderer Vertreter der Stiftung (§§ 86, 30 BGB).

Enthält die Satzung keine ausdrückliche Regelung der Anstellungskompetenz, steht der Stifterwille der Vereinbarung eines Dienstverhältnisses aber auch nicht entgegen, so bestehen keine Bedenken gegen einen Gleichlauf von Be- und Anstellungskompetenz. Allerdings ist zu differenzieren: Solange das mit dem Sonderbestellungsrecht versehene Vorstandsmitglied noch im Amt ist, hat es auch die ausschließliche Anstellungskompetenz. Es ist folglich alleine befugt, den Anstellungsvertrag mit dem von ihm bestellten Nachfolger zu verhandeln und abzuschließen. Hat es sein Vorstandsamt jedoch bereits verloren, bevor die Anstellung erfolgt ist, fällt die Kompetenz zum Vollzug an den Vorstand zurück. Dieser kontrahiert dann in vertretungsberechtigter Zahl seiner

Art. 21 Abs. 1 Nr. 5 NRWStiftG; § 18 RhPfStiftG; Anzeigepflicht in Art. 20 S. 1 Nr. 4 Meckl-VorPStiftG.

21 *Pobley* (Fn. 20), § 22 BayStiftG, S. 74.

22 *Schwintek* (Fn. 6), S. 360 f.; *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 9 RdNr. 93.

23 So gilt auch im Recht der GmbH, dass, wer zum Geschäftsführer bestimmt ist, damit noch nicht bestellt worden ist; *K. Schmidt*, in: *Scholz* (Fn. 1), § 46 RdNr. 80.

24 Für die GmbH ist dies anerkannt, vgl. *K. Schmidt*, in: *Scholz* (Fn. 1), § 46 RdNr. 83.

Mitglieder. Folgt der Vorstand dabei nicht den Vorgaben des ausgeschiedenen Vorstandsmitglieds, so wird man letzterem das Recht einräumen müssen, vom Vorstand notfalls klageweise die Umsetzung der Vorgaben zu verlangen.<sup>25</sup>

### b) Mehrgliedrige Organstruktur

Ist in der Verfassung der Stiftung neben dem Vorstand ein weiteres Organ vorgesehen (Beirat, Kuratorium, Aufsichts- oder Stiftungsrat – im Folgenden einheitlich »Kuratorium«), so kann diesem die Befugnis zur Bestellung des Stiftungsvorstands zugewiesen werden. Tatsächlich entspricht ein solches Verfahren bei Stiftungen mit mehrgliedrigem Organaufbau der Übung.<sup>26</sup> Zwingend ist das jedoch nicht. Da die Organstruktur einer Stiftung nahezu vollständig vom Gestaltungswillen des Stifters abhängt<sup>27</sup>, ist aus dem bloßen Vorhandensein eines zweiten Organs nicht ohne weiteres auf dessen Bestellungskompetenz zu schließen. Sie besteht vielmehr nur, wenn sie satzungsmäßig vorgesehen ist.

Gibt es freilich eine derartige Verankerung, so folgt daraus im Zweifel auch die Anstellungskompetenz. Für die Stiftung gelten insoweit gegenüber dem Gesellschaftsrecht keine Besonderheiten. Sowohl die Annahme der Bestellung als auch die Einigung über den Anstellungsvertrag erfolgt gegenüber bzw. mit dem Bestellungsorgan. Es hat dafür die Stellung eines besonderen Vertreters (§§ 86, 30 BGB).

### 3. Be- und Anstellung durch »Externe«

Die Verfassung einer Stiftung kann die Berufung des Vorstands auch einem externen Dritten zuweisen<sup>28</sup> – z.B. dem Bürgermeister einer politischen Gemeinde, dem Rektor einer bestimmten Universität oder den zuständigen Behörden der Stiftungsaufsicht. Die Satzung wird in solchen Fällen in der Praxis nur genehmigt, wenn die berufene Instanz sich zuvor bereit erklärt hat, die Aufgabe wahrzunehmen. Die externe Person oder Institution steht formal zwar außerhalb der eigentlichen Stiftungsorganisation. Sachlich hat sie jedoch Organkompetenz für den Aufgabenkreis »Berufung«.<sup>29</sup> Die ihr vom Stifter zugewiesene Funktion kann ihr nicht durch Beschluss der »eigentlichen Organe« der Stiftung – Vorstand oder Kuratorium – genommen werden. Anders als im Vereins- oder Gesellschaftsrecht gibt es im Recht der mitgliederlosen Stiftung keinen Grundsatz der Verbandsautonomie, der die unwiderrufliche Unterwerfung der Stiftung unter den Bestellungsbeschluss eines »externen Dritten« verbieten würde. Aus-

25 Vgl. zur Parallelproblematik bei nicht befolgten Vorschlagsrechten in Bezug auf die Bestellung von GmbH-Geschäftsführern: *Baumbach/Hueck/Fastricht* (Fn. 1), § 6 RdNr. 16 sowie zur Unterscheidung zwischen bloßem Vorschlags- und Bestellungsrecht: OLG Düsseldorf vom 8.6.1989 – 6 U 223/88 – NJW 1990, 1122 f.

26 *Schwintek* (Fn. 6), S. 362; *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 9 RdNr. 1 ff.; *Hof*, in: *Münchener Vertragshandbuch*, Bd. 1, 5. Aufl. 2000, VII, 5, S. 1094.

27 *Rawert*, in: *Staudinger* (Fn. 12), Vorbem 25 zu §§ 80 ff.; § 85 RdNr. 2.

28 So die Fallkonstellation in BGH v. 28.10.1976 – III ZR 136/74 – LM Nr. 2 zu § 85 BGB = *StiftRspr* III, 5 ff. = MDR 1977, 205 f. = BB 1977, 263 f. = DB 1977, 84 f.

29 *Flume*, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, Bd. 1, 2. Teil, *Die Juristische Person*, 1983, S. 340 f.



schlaggebend für die Verteilung der Befugnisse zur Bestellung von Organen ist stets allein der ursprüngliche und in der Satzung verkörperte Stifterwille.

Entsprechend dem bereits Gesagten<sup>30</sup> ist allerdings erneut danach zu differenzieren, ob lediglich eine Bestimmungs- oder eine echte Bestellungskompetenz des Dritten vorliegt. Im ersten Fall verbleibt auch nach getroffener Auswahl die Be- und Anstellungskompetenz bei den eigentlichen Stiftungsorganen – im Zweifel also beim Vorstand oder bei anderweitiger Satzungsregelung beim Kuratorium. Im zweiten Fall dagegen ist der externe Dritte nicht nur berechtigt, das Vorstandsmitglied in seine organ-schaftlichen Rechte und Pflichten einzusetzen, sondern auch dazu, einen Anstellungsvertrag mit ihm zu verhandeln und namens der Stiftung zu vereinbaren. Auch er handelt insoweit als deren besonderer Vertreter (§§ 86, 30 BGB).

#### *4. Die Erstbesetzung des Vorstands*

Bei allen Bestellungsmechanismen ist die Frage der Erstbesetzung des Vorstands zu regeln. Zumindest beim Kooptationsmodell ist es zwingend, dass die erstmalige Bestellung durch den Stifter erfolgt.<sup>31</sup> Bei zweigliedriger Organstruktur mit Bestellungskompetenz des Kuratoriums kann die Erstbesetzung des Vorstands dagegen sowohl durch den Stifter als auch durch das von ihm erstmals zu besetzende Kuratorium erfolgen. Das gilt auch bei der Zuweisung von Bestellungskompetenzen an externe Dritte.

Soll mit der Erstbesetzung des Vorstands durch den Stifter der Abschluss eines Anstellungsvertrages verbunden werden, so liegt die Befugnis hierzu beim Stifter. Hier handelt der Stifter als besonderer Vertreter der Stiftung (§§ 86, 30 BGB). Die Satzung kann allerdings Abweichendes vorsehen.

### **III. Mechanismen der Abberufung und Kündigung von Stiftungsvorständen**

#### *1. Abberufung*

Während im Vereins- und GmbH-Recht unstrittig ist, dass Vorstände und Geschäftsführer juristischer Personen jederzeit abberufen werden können<sup>32</sup>, sieht das Stiftungsrecht dies nicht vor. § 86 S. 1 BGB verweist ausdrücklich nur auf § 27 Abs. 3 BGB und damit – als Konsequenz aus der Mitgliederlosigkeit der Stiftung – gerade nicht auf die an die autonome Entscheidung der Vereinsmitglieder anknüpfenden Be- und Abberufungsregelungen des § 27 Abs. 1 und 2 BGB. Unter welchen Voraussetzungen die Abberufung eines Stiftungsvorstands erfolgen kann, lässt sich bei einer Stiftung mithin

30 S.o., II 2 a.

31 Hof, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 9 RdNr. 83; *Schwintek* (Fn. 6), S. 361.

32 Vgl. § 27 Abs. 2 S. 1 BGB; § 38 Abs. 1 GmbHG; § 24 Abs. 3 S. 2 GenG (Genossenschaft als Spezialfall des wirtschaftlichen Vereins); anders jedoch das Aktienrecht: vgl. § 84 AktG (wichtiger Grund). Allerdings kann die Hauptversammlung die von ihr bestellten Aufsichtsratsmitglieder *jederzeit* abberufen (§ 103 Abs. 1 AktG).

nur ihrer eigenen Verfassung entnehmen. Allein der Wille des Stifters bestimmt die entsprechenden Kompetenzen.

Bei der Ausgestaltung der Abberufungskompetenz kraft Satzung ist der Stifter frei. Zwar ist es zweifelhaft, ob er das Modell der jederzeitigen Widerruflichkeit der Bestellung aus dem Verbandsrecht auf kautelarjuristischem Wege in das Stiftungsrecht übertragen kann. Zu Recht ist darauf hingewiesen worden, dass die Möglichkeit beliebigen bzw. willkürlichen Widerrufs auf eine unzulässige körperschaftliche Ausgestaltung der Binnenorganisation einer Stiftung hinauslaufen könnte.<sup>33</sup> Mangels Richtigkeitsgewähr durch eine mitgliedschaftlich legitimierte Abberufungsentscheidung wird zumindest ein sachlicher – wenngleich nicht notwendig wichtiger – Grund für eine Abberufung verlangt werden müssen.<sup>34</sup> In der Verteilung von inhaltlich zulässig ausgestalteten Widerrufskompetenzen ist der Stifter jedoch frei. So kann er einem Stiftungskuratorium, welches Vorstandsmitglieder bestellt<sup>35</sup>, zugleich die Kompetenz zur Abberufung einräumen. Gleiches gilt für die Fälle bestellungsbefugter externer Dritter.<sup>36</sup> Auch sich selbst kann der noch lebende Stifter die Abberufung des Vorstands vorbehalten. Lediglich bei Stiftungsvorständen, die sich durch Kooptation ergänzen, stößt die Zuweisung von Abberufungskompetenzen an kautelarjuristische Grenzen – zumindest dann, wenn lediglich ein oder zwei Vorstandsmitglieder vorgesehen sind.

Enthält die Stiftungssatzung keine ausdrücklichen Regelungen zum Widerruf der Bestellung, so ist zunächst im Wege der Auslegung zu ermitteln, ob der Stifter überhaupt von der Möglichkeit einer Abberufung ausging. Für die Annahme von Widerruflichkeit spricht die Bestellung eines Vorstands auf unbestimmte Dauer. Aus dem Fehlen eines Endtermins für die Bestellung kann regelmäßig nicht gefolgert werden, dass sie auf Lebenszeit gewollt ist. Die Abberufungskompetenz ist dann im Zweifel der Instanz zuzubilligen, der nach der Satzung die Befugnis zur Bestellung zugewiesen ist.<sup>37</sup>

Sind in der Satzung dagegen feste Amtsperioden oder eine Bestellung auf Lebenszeit vorgesehen, spricht dies prima facie gegen die Zulässigkeit einer Abberufung. Allerdings ist zu prüfen, ob der Stifter nicht zumindest aus wichtigem Grunde von der Möglichkeit einer Abberufung durch das Bestellungsorgan ausging. Ist das ausnahmsweise nicht der Fall, sind jedenfalls die Behörden der Stiftungsaufsicht im Rahmen der ihnen nach Landesrecht zugewiesenen Kompetenzen und Aufsichtsmittel zur Abbe-

33 *Schwintek* (Fn. 6), S. 366; vgl. auch Hof, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 9 RdNr. 116; tendenziell in diese Richtung weisend auch BGH v. 28.10.1976 (Fn. 28); a.A. offenbar Werner, *Stiftung & Sponsoring*, 3/2000, 15.

34 Vgl. BGH vom 28.10.1976 (Fn. 28); dazu: *Schwintek* (Fn. 6), S. 365 f.; für eine restriktive Anwendung Hof, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 9 RdNr. 116; *Dewald*, *Die privatrechtliche Stiftung als Instrument zur Wahrnehmung öffentlicher Zwecke*, 1990, S. 64 f. verlangt das Vorliegen von »besonderen Gründen«.

35 S.o. II. 2.

36 S.o. II. 3.

37 So auch Hof, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 9 RdNr. 112; *Tötter*, in: *Schauhoff* (Fn. 5), § 13, RdNr. 42.

rufung befugt.<sup>38</sup> Die staatliche Aufsicht über Stiftungen ist auch durch den Stifter nicht vollends abdingbar.<sup>39</sup>

Entsprechend den für andere juristische Personen entwickelten Grundsätzen ist davon auszugehen, dass die Beschlussfassung über die Abberufung aus wichtigem Grund binnen angemessener Zeit nach Kenntniserlangung gefasst werden muss. Gleichwohl findet die Frist des § 626 Abs. 2 BGB keine Anwendung.<sup>40</sup>

## 2. Kündigung

Die Befugnis zur Kündigung von Stiftungsvorständen bereitet im Grundsatz keine Probleme. Sofern ihre Abberufung durch Stiftungsorgane zulässig ist, haben letztere im Zweifel auch die Kündigungskompetenz.<sup>41</sup> Ist eine Kündigung nicht möglich, weil die Stiftung nach Abberufung eines Vorstandsmitgliedes nicht mehr ordnungsgemäß vertreten werden kann, muss nach §§ 86, 29 BGB ein Notvorstand bestellt werden. Da nach der neueren Rechtsprechung des BGH die Kündigungsfristen insoweit erst zu laufen beginnen, wenn der Kündigende den betreffenden Sachverhalt in seiner Eigenschaft als Organ zur Kenntnis genommen hat, führt dies in der Praxis nicht zu Unzuträglichkeiten.<sup>42</sup>

## IV. Bestellung, Abberufung, Anstellung und Kündigung von Vorständen auf Grund staatlicher Maßnahmen

### 1. Die Be- und Anstellung von Notvorständen

Fehlt einer Stiftung die erforderliche Anzahl von Vorstandsmitgliedern, ist das Amtsgericht, in dessen Bezirk die Stiftung ihren Sitz hat, nach § 86 i.V.m. § 29 BGB in dringenden Fällen berechtigt, für die Zeit bis zur Behebung des Mangels Vorstandsmitglieder zu bestellen. Das Bestellungsverfahren richtet sich nach den Vorschriften des FGG. Antragsberechtigt ist jeder Beteiligte. Hierzu zählt neben den übrigen Vorstandsmitgliedern der Stiftung jedermann, der ein Interesse an der Notbestellung glaubhaft ma-

38 *Andrick/Suerbaum* (Fn. 8), § 8 RdNr. 16; *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 11 RdNr. 184 ff.

39 *Rawert*, in: *Staudinger* (Fn. 12), Vorbem 70 zu §§ 80 ff.

40 Vgl. zur Parallelproblematik bei der GmbH nur BGH vom 14.10.1991 – II ZR 239/90 – ZIP 1992, 32, 33 = DB 1992, 260; *Lutter/Hommelhoff* (Fn. 5), § 38 RdNr. 18 jeweils m.w.N.

41 Vgl. zur GmbH *K. Schmidt*, in: *Scholz* (Fn. 1), § 46 RdNr. 70 m.w.N.

42 BGH vom 15.6.1998 – II ZR 318/96 – NJW 1998, 3274, 3275 f. = DStR 1998, 1101 Anm. *Goette* = NZG 1998, 634 Anm. *Rottmayer* = BB 1998, 1808 Anm. *Riegger* = DB 1998, 1608 = ZIP 1998, 1269 = GmbHR 1998, 827 = NZA 1998, 1005; kritisch *Slabschi*, ZIP 1999, 391 ff.; BGH vom 10.9.2001 – II ZR 14/00 – ZIP 2001, 1957, 1958 = BB 2001, 2239. Generell gegen die Anwendbarkeit des § 626 Abs. 2 BGB auf Organmitglieder *Reuter* (Fn. 1), S. 500 f. Vgl. zur Unmaßgeblichkeit der Kenntniserlangung der Gesellschafter einer GmbH außerhalb der Gesellschaftersammlung auch *Lohr*, NZG 2001, 826, 833.

chen kann, so z.B. der Stifter, Stiftungsgläubiger aber auch die Behörden der Stiftungsaufsicht.<sup>43</sup>

Die von §§ 86, 29 BGB eingeräumte Möglichkeit der Bestellung eines Vorstandsmitglieds geht als Bundesrecht für ihren Anwendungsbereich den landesrechtlichen Regelungen über die Bestellung von Organmitgliedern durch die Stiftungsaufsicht vor.<sup>44</sup> Dementsprechend kommt die Bestellung von Mitgliedern der Stiftungsorgane im Rahmen präventiver Aufsichtsmaßnahmen – d.h. ohne Zusammenhang mit der Abwehr gesetzes- oder satzungswidrigen Verhaltens von Organpersonen – nur in Betracht, wenn in einem *anderen* Organ als dem Vorstand, z.B. im Kuratorium, die zur Beschlussfassung erforderliche Zahl der Mitglieder fehlt.<sup>45</sup>

Wenn und soweit auch bei einem Notvorstand der Abschluss eines Anstellungsvertrages erfolgen soll, verbleibt die Befugnis dazu beim satzungsgemäß zuständigen Organ der Stiftung. Ist dies der Vorstand selbst, ist er insoweit kraft Bestellung von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit.<sup>46</sup> Das für die Notbestellung zuständige Amtsgericht und die Stiftungsaufsichtsbehörden haben nicht die notwendigen Befugnisse. Unbeschadet bleiben lediglich eventuelle landesrechtliche Genehmigungsvorbehalte für den Abschluss von Verträgen zwischen der Stiftung und ihren Organen.<sup>47</sup>

## 2. Abberufung und Kündigung sowie Be- und Anstellung von Vorstandsmitgliedern durch Aufsichtsmaßnahmen

Nach den Stiftungsgesetzen der meisten Länder sind die Behörden der Stiftungsaufsicht befugt, die Abberufung und Bestellung von Organmitgliedern der Stiftung anzuordnen oder diese sogar selbst abzuberufen und neu zu bestellen.<sup>48</sup> Voraussetzung ist, dass sich Organmitglieder einer groben Pflichtverletzung schuldig gemacht haben oder zur ordnungsmäßigen Geschäftsführung der Stiftung unfähig sind. Teilweise ordnet das Landesrecht in diesem Zusammenhang an, dass die Stiftungsaufsichtsbehörde zunächst die Entfernung des betreffenden Organmitglieds und die Bestellung einer Ersatzperson von der Stiftung selbst verlangen muss.<sup>49</sup> Erst wenn die Stiftung binnen

43 Zum Ganzen *Rawert*, in: Staudinger (Fn. 12), § 86 RdNr. 15; *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 9 RdNr. 42.

44 *Rawert*, in: Staudinger (Fn. 12), § 86 RdNr. 17; *Schwintek* (Fn. 6), S. 274; *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 11 RdNr. 199.

45 *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 9 RdNr. 105.

46 Vgl. *Reuter*, in: MünchKomm (Fn. 1), § 29 RdNr. 19; *Hadding*, in: *Soergel*, BGB Kommentar, 13. Aufl. 2000, § 29 RdNr. 14; *Reichert*, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, 8. Aufl. 2001, RdNr. 1278.

47 § 13 Abs. 1 Nr. 4 BadWürttStiftG; Art. 22 BayStiftG; Art. 21 Abs. 1 Nr. 5 NRWStiftG; § 18 RhPfStiftG; als Anzeigepflicht ausgestaltet: Art. 20 S. 1 Nr. 4 MecklVorPStiftG.

48 § 12 BadWürttStiftG; Art. 21 BayStiftG, § 4 BerlStiftG; §§ 22 – 24 BrandbStiftG.; §§ 13 Abs. 3, 14 BremStiftG; § 18 HambAGBGB; §§ 15, 16 HessStiftG; § 18 MecklVorPStiftG; §§ 14, 15 NdsStiftG; §§ 22–24 NRWStiftG; §§ 36, 37 RhPfStiftG.; §§ 14–16 SaarlStiftG; §§ 13, 14 SchlHolStiftG; § 19 Abs. 3, 4 DDRStiftG; *Andrick/Suerbaum* (Fn. 8), § 8 RdNr. 15 ff.; *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 11 RdNr. 184 ff.; 197 f.; *Rawert*, in: Staudinger (Fn. 12), Vorbem 69 zu §§ 80 ff.

49 Vgl. Art. 21 Abs. 1 BayStiftG.

einer ihr gesetzten angemessenen Frist der getroffenen Anordnung der Stiftungsaufsichtsbehörde nicht nachkommt, kann diese die Entfernung des Mitglieds verfügen und ein anderes an seine Stelle berufen. Überwiegend kann dagegen unmittelbar behördlich abberufen und bestellt werden.<sup>50</sup> In beiden Fällen steht der Verwaltungsweg offen.<sup>51</sup>

Erfolgt die Abberufung eines Vorstands aus Gründen der Gefahrenabwehr, ist die Ersatzbestellung dort, wo entsprechende landesrechtliche Vorschriften dieses vorsehen, Sache der Stiftungsaufsicht.<sup>52</sup> Anderenfalls gelten die §§ 86, 29 BGB.

Problematisch ist im Falle der Abberufung eines Stiftungsvorstands aus wichtigem Grund allerdings die Kündigungskompetenz. Auf den ersten Blick liegt zwar der Gedanke nahe, dass der Abberufungskompetenz der Stiftungsaufsichtsbehörden auch eine Kündigungskompetenz korrespondiert. Da die Behörden indes hoheitlich tätig werden, bedürfte die Beendigung eines privatrechtlichen Vertragsverhältnisses, an dem die Stiftungsaufsicht nicht als Partei beteiligt ist, einer gesetzlichen Grundlage. Eine solche gesetzliche Grundlage kennen die Landesstiftungsgesetze nicht. Daher folgt die Kündigungskompetenz hier ausnahmsweise nicht der Abberufungs-, sondern der Anstellungskompetenz. Zuständig für die Kündigung des auf Grund öffentlich-rechtlicher Maßnahmen abberufenen Vorstands ist das Organ, welches ihn angestellt hat. Entsprechend ist ein ersatzweise bestellter Vorstand von den in der Satzung vorgesehenen Stiftungsorganen anzustellen.<sup>53</sup>

Gegebenenfalls ist für Kündigung und Anstellung ein Notvorstand zu bestellen. Antragsberechtigt dazu ist auch die Stiftungsaufsicht. Liegen dienstvertraglich die Voraussetzungen einer Kündigung aus wichtigem Grunde vor, wird die Stiftungsaufsicht, die die Abberufung veranlasst hat, im Interesse des Schutzes der Stiftung vor Vermögensschäden regelmäßig verpflichtet sein, die Bestellung eines Notvorstands zu betreiben. Zur Einhaltung von Fristen gilt das bereits Gesagte.<sup>54</sup>

## V. Wirksamwerden einer Abberufung

Wann eine Abberufung wirksam wird, wenn der Betroffene ihre gerichtliche Überprüfung beantragt, wird vom Stiftungsrecht nicht geregelt. Einer älteren Entscheidung

50 Dazu *Andrick/Suerbaum* (Fn. 8), § 8 RdNr. 15; *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 11 RdNr. 192.

51 Eingehend dazu *Andrick/Suerbaum* (Fn. 8), § 9.

52 Siehe z.B. § 18 Abs. 1 HambAGBGB; § 15 Abs. 1 HessStiftG; dazu *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 11 RdNr. 197 ff., mit dem Hinweis, dass vor Bestellung eines Nachfolgers durch die Stiftungsaufsicht der Stiftung selbst Gelegenheit gegeben werden muss, im satzungsmäßigen Verfahren einen Nachfolger zu finden; Werner, *Stiftung & Sponsoring*, 1/2000, 19, 22, will den Behörden der Stiftungsaufsicht in diesen Fällen ein Wahlrecht einräumen, entweder nach Landesrecht oder nach §§ 86, 29 BGB vorzugehen. Gegen ein solches Wahlrecht spricht allerdings, dass es der Stiftungsaufsicht bei Vorliegen eigener Ermächtigungsgrundlagen am Rechtsschutzbedürfnis für einen Antrag nach §§ 86, 29 BGB fehlen dürfte.

53 A.A. *Hof*, in *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 11 RdNr. 188.

54 S.o., III. 2.

des BGH<sup>55</sup> zufolge soll § 84 Abs. 3 Satz 4 AktG für die Stiftung nicht analog gelten. Somit bleibt das abberufene Vorstandsmitglied so lange im Amt, bis die Abberufung rechtskräftig festgestellt wird. In besonders gelagerten Fällen hat die Stiftungsaufsicht die Möglichkeit, dem Organmitglied die Ausübung seiner Tätigkeit einstweilen zu untersagen.<sup>56</sup> In derartigen Fällen wird man auch dem Abberufungsorgan das Recht einräumen müssen, dem Stiftungsvorstand im Wege der einstweiligen Verfügung Tätigkeitsverbote auferlegen zu lassen.<sup>57</sup>

Im Prozess wird die Stiftung durch die übrigen Vorstandsmitglieder vertreten. Notfalls muss – entweder durch das satzungsmäßig zuständige Organ oder nach §§ 86, 29 BGB – ein neues Vorstandsmitglied bestellt werden, um eine satzungsgemäße Vertretung sicherzustellen.

## VI. Amtsniederlegung des Stiftungsvorstands

Bislang nicht geklärt ist, wem gegenüber und unter welchen Voraussetzungen der Stiftungsvorstand sein Amt niederlegen darf. Im Gesellschaftsrecht gilt insoweit, dass eine Amtsniederlegung jederzeit<sup>58</sup> gegenüber auch nur *einem* Gesamtvertreter mit sofortiger Wirkung erklärt werden kann.<sup>59</sup> Allerdings soll sie im Einzelfall dann rechtsmissbräuchlich und damit unwirksam sein, wenn ein Alleingeschäftsführer sie ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes und Sorge für einen Nachfolger erklärt.<sup>60</sup> Diese Grundsätze lassen sich auf die Stiftung übertragen. Es gibt keine organisationsrechtlichen Besonderheiten der Stiftung, die gegen ihre Anwendung sprächen.

Besteht der Vorstand einer Stiftung allerdings lediglich aus einem Mitglied, kann der Zugang der Erklärung über die Amtsniederlegung nur durch Bestellung eines Notvorstands sichergestellt werden. Der Alleinvorstand ist daher vor einer Amtsniederlegung verpflichtet, einen solchen Antrag beim Amtsgericht zu stellen. Entsprechend den für

55 BGH v. 28.10.1976 (Fn. 28); zustimmend *Hof*, in *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 9 RdNr. 117; a.A. offenbar *Werner*, *Stiftung & Sponsoring*, 3/2000, 15, 19.

56 § 12 Abs. 2 BadWürttStiftG, § 18 Abs. 2 HambAGBGB, § 15 Abs. 2 HessStiftG, § 22 Abs. 3 S. 2 NRWStiftG; *Hof*, in *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 9 RdNr. 122, 125.

57 Vgl. zur Parallelsituation der GmbH nur *Baumbach/Hueck/Zöllner* (Fn. 1), § 38 RdNr. 35 ff. m.w.N.

58 BGH vom 8.2.1993 – II ZR 58/92 – GmbHR 1993, 216, 218; OLG Frankfurt/Main vom 16.6.1993 – 20 W 178/93 – WM 1994, 2250. Offengelassen hat der BGH bislang allerdings, ob dies auch gilt, wenn der Geschäftsführer seinerseits gem. § 38 GmbHG nur aus wichtigem Grund abberufen werden darf. Das wird der Fall sein.

59 Das gilt auch bei Vertretung der GmbH durch die Gesellschafter nach § 46 Nr. 5 GmbHG; BGH v. 17.9.2001 – II ZR 378/99 – ZGR 2002, 43 m. Anm. *U.H. Schneider/S.H. Schneider*. Gegen die Möglichkeit der Amtsniederlegung von Organmitgliedern grundsätzlich *Reuter* (Fn. 1), S. 499.

60 Vgl. OLG Düsseldorf vom 6.12.2000 – 3 Wx 393/00 – GmbHR 2001, 144, 145, m. abl. Anm. *Hohfeld*; KG vom 1.11.2000 – 23 W 3250/00 – GmbHR 2001, 147; BayObLG vom 15.6.1999 – 3 ZBR 35/99 – ZIP 1999, 1599, 1600.

das Gesellschaftsrecht entwickelten Kriterien<sup>61</sup> kann die Amtsniederlegung aufschiebend bedingt durch die wirksame Bestellung eines neuen Stiftungsvorstands und Unterrichtung über die Niederlegung erklärt werden.

## VII. Sonderprobleme bei Stiftungsvorständen mit Dienstverträgen

Im Zusammenhang mit der Anstellung und Kündigung von Stiftungsvorständen treten regelmäßig auch Probleme mit typisch arbeitsrechtlichem Hintergrund auf.

### *1. Dienst- und nicht Arbeitsvertrag*

Besteht kein Auftragsverhältnis, sondern ist die Tätigkeit des Stiftungsvorstands entgeltlich, so handelt es sich um einen Dienst- und nicht um einen Arbeitsvertrag.<sup>62</sup> Ein weisungsabhängiges Arbeitsverhältnis ist gerade bei der mitgliederlosen Stiftung schwer vorstellbar. Der gekündigte Stiftungsvorstand kann sich daher mangels Arbeitnehmereigenschaft grundsätzlich nicht auf Schutzvorschriften berufen, welche die Existenz eines Arbeitsverhältnisses voraussetzen. Etwas anderes gilt allenfalls dann, wenn der Schutz entweder nicht ausdrücklich an die Existenz eines Arbeitsverhältnisses anknüpft<sup>63</sup> oder in den Fällen, in denen auch für Fremdgeschäftsführer anderer juristischer Personen eine analoge Anwendung von Arbeitnehmerschutzvorschriften gefordert wird, z.B. beim Pfändungsschutz<sup>64</sup>, beim effektiven Beschäftigungsanspruch im ungekündigten Anstellungsverhältnis<sup>65</sup> oder bei den Mindestkündigungsfristen des § 622 BGB<sup>66</sup>. Insoweit besteht eine vergleichbare Schutzbedürftigkeit.

61 Vgl. *Bärwaldt*, GmbHR 2001, 290 zur aufschiebend bedingten Amtsniederlegung des GmbH-Geschäftsführers durch die Eintragung im Handelsregister oder des Zugangs der Anmeldung der Amtsniederlegung bei dem Registergericht.

62 Zwar kann nach neuerer Rechtsprechung des BAG bei Weisungsabhängigkeit – und zwar in dienstvertraglicher und nicht gesellschaftsrechtlicher Hinsicht – auch ein gesetzliches Vertretungsorgan auf der Grundlage eines Arbeitsvertrages tätig sein (BAG vom 6.5.1999 – 5 AZB 22/98 – NJW 1999, 3069 = NZA 1999, 839 = GmbHR 1999, 816 = BB 1999, 1437 = ZIP 1999, 1456; zustimmend *Karmanabou*, DB 2002, 146, 147 f. Mit der Rechtsprechung des BGH (BGH vom 29.1.1981 – II ZR 92/80 – BGHZ 79, 291, 292; *Boemke*, ZfA 1998, 209, 213 m.w.N.) ist jedoch davon auszugehen, dass schon auf Grund der Tatsache, dass Vertretungsorgane die Arbeitgeberfunktion gegenüber den Arbeitnehmern ihrer Gesellschaft ausüben, Organtätigkeit und weisungsabhängiges Arbeitsverhältnis einander ausschließen.

63 So wird man einem unter das SGB IX (ehedem SchwbG) fallenden Stiftungsvorstand Kündigungsschutz zubilligen müssen, weil nach Einführung des SGB IX nicht mehr auf Arbeitnehmer, sondern generell »behinderte Menschen« abgestellt wird, vgl. §§ 2 Abs. 1, 73 Abs. 1, 75 SGB IX.

64 BGH vom 8.12.77 – II ZR 219/75 – NJW 1978, 756; *Fleck*, FS Hilger/Stumpf, 1983, 197, 223 f.; OLG Rostock vom 9.6.1994 – 1 U 40/94 – NJW-RR 1995, 173, 174 für Karenzentschädigung.

65 *Leuchten*, GmbHR 2001, 750; *Bayer/Rempp*, GmbHR 1999, 530, 532; verneinend *Fonk*, NZG 1998, 408, 411.

66 LAG Köln vom 18.11.1998 – 2 Sa 1063/98 – NZA-RR 1999, 3000; OLG München vom 8.6.1994 – 7 U 4606/93 – DB 1994, 1972; *Lunk*, ZIP 1999, 1777, 1780; a.A. – § 621 Nr. 3 –

Für die besonders praxisrelevanten Regelungsbereiche der gerichtlichen Zuständigkeit sowie des Kündigungsschutzes gibt es dagegen eindeutige gesetzliche Vorgaben. So gilt gemäß § 14 Abs. 1 Nr. 1 KSchG der maßgebliche erste Abschnitt dieses Gesetzes nicht für Organmitglieder. Folglich steht ihnen der materielle Kündigungsschutz nicht zu. Zudem gelten nach § 5 Abs. 1 Satz 3 ArbGG Organmitglieder von juristischen Personen nicht als Arbeitnehmer. Für Klagen aus dem Anstellungsverhältnis des Stiftungsvorstands ist somit nicht das Arbeitsgericht zuständig, sondern das Landgericht.<sup>67</sup>

Etwas anderes kann allerdings gelten, wenn neben dem eigentlichen Dienstverhältnis ein weiteres Rechtsverhältnis besteht, das ein Arbeitsverhältnis sein kann und somit die Zuständigkeit der Arbeitsgerichtsbarkeit begründet. Eine solche Konstellation ist vor allem dann denkbar, wenn ein bisheriger Arbeitnehmer der Stiftung zum Mitglied des Vorstands »befördert« wird. Ein solches »ruhendes Arbeitsverhältnis« lebt nach Kündigung des Vorstandsdienstvertrags wieder auf. Laut BAG wird allerdings im Zweifel der alte Arbeitsvertrag bei Bestellung zum Geschäftsführer aufgehoben.<sup>68</sup> Nach Einführung des § 623 BGB<sup>69</sup> ist jedoch fraglich, unter welchen Umständen bei »Beförderung« eines ehemaligen Arbeitnehmers zum Organmitglied und Abschluss eines neuen Dienstvertrages die notwendige Schriftform für die Beendigung des ehemaligen Arbeitsverhältnisses erfüllt ist.<sup>70</sup> Für die Praxis ist anzuraten, bei Abfassung von Vorstandsverträgen alle vorhergehenden Rechtsverhältnisse ausdrücklich und unter Einhaltung der Schriftform aufzuheben. Im Übrigen bedarf der Dienstvertrag zu seiner Wirksamkeit keiner Schriftform. Soweit einzelne Landesgesetze dieses aus stiftungsrechtlichen Gründen vorsehen, handelt es sich um bloße Ordnungsvorschriften.<sup>71</sup>

## 2. Bestandsschutz des Dienstverhältnisses

Da das KSchG auf den Dienstvertrag des Stiftungsvorstands keine Anwendung findet, begrenzen lediglich die §§ 134, 138 BGB die Zulässigkeit von Abreden über die jederzeitige Kündbarkeit. Werden im Anstellungsvertrag bestandsschützende (tarifvertragliche) Regelungen – etwa diejenigen des BAT<sup>72</sup> – vereinbart, so gelten auch deren Kün-

*Putzo*, in: Palandt, BGB, 61. Aufl. 2002, § 622 BGB RdNr. 4; *Boemke*, ZfA 1998, 209, 233; *Hümmerich*, NJW 1995, 1177, 1179 f.

67 Vgl. BAG vom 23.8.2001 – 5 AZB 9/01 – NZA 2002, 52.

68 BAG vom 8.6.2000 – 2 AZR 207/99 – NJW 2000, 3732 = NZA 2000, 1013 = GmbHR 2000, 1092 = BB 2000, 2154; vgl. zum Parallelproblem des ruhenden Vorstandsvertrages: *Kauffmann/Lawven*, NZA 2000, 799.

69 Neu eingefügt am 30.3.2000 (BGBl. I S. 333), geändert am 21.12.2000 (BGBl. I S. 1966) und 13.7.2001 (BGBl. I S. 1542).

70 Dazu *Baeck/Hopfner*, DB 2000, 1914, 1915; *Nägele*, BB 2001, 305, 308; *Bauer*, GmbHR 2000, 767; *Niebler/Schmiel*, NZA-RR 2001, 281, 285 f.

71 *Hof*, in *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 12), § 9 RdNr. 134; § 11 Abs. 2 BrandbStiftG, § 6 Abs. 2 BremStiftG, § 6 Abs. 4 NdsStiftG, § 16 Abs. RhPfStiftG, § 5 Abs. 2 SaarlStiftG.

72 Insbesondere bei Stiftungen unter Beteiligung der öffentlichen Hand wird es häufig zur Voraussetzung für ein finanzielles Engagement gemacht, dass auf die Arbeitsverhältnisses dieses Tarifwerk des öffentlichen Dienstes Anwendung findet.



digungsbeschränkungen.<sup>73</sup> Sieht der Dienstvertrag keine Kündigungsregelung oder -frist vor, so ist der Vertrag im Zweifel unter Einhaltung der Mindestkündigungsfrist des § 622 BGB ordentlich kündbar<sup>74</sup>, im Falle des Vorliegens wichtiger Gründe auch außerordentlich. Erfolgt die Anstellung befristet – wobei die für das Arbeitsrecht entwickelten Befristungsbeschränkungen sowie die Sonderregelungen des Teilzeit- und Befristungsgesetzes mangels Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses keine Anwendung finden –, ist die ordentliche Kündbarkeit vor Erreichen des Befristungsdatums im Zweifel ausgeschlossen. Darf die Bestellung des Stiftungsvorstands nur aus wichtigem Grund widerrufen werden, so ist im Zweifel auch der zugrundeliegende Dienstvertrag nur außerordentlich kündbar. Anderes gilt lediglich, wenn der Vertrag ausdrücklich auch die ordentliche Kündbarkeit vorsieht.

In formeller Hinsicht ist Voraussetzung jeder Kündigung ein entsprechender Beschluss des zuständigen Organs. Nach den zur GmbH entwickelten Kriterien muss er sich nicht nur auf die Abberufung als Organ, sondern auch ausdrücklich auf die Kündigung des Dienstvertrages beziehen.<sup>75</sup> Eine Beschlussfassung unter dem Tagesordnungspunkt »Vorstandsangelegenheiten« reicht nicht aus. Die insoweit ergänzende Rechtsprechung zu § 51 GmbHG<sup>76</sup> ist auf die Stiftung übertragbar. Zwar ist sie nicht mitgliederschaftlich strukturiert. Für die Willensbildung ihrer Organe gelten jedoch nach §§ 86, 28, 32 BGB die Regelungen über die Beschlussfassung in der Mitgliederversammlung des Vereins.

Nach der neueren Rechtsprechung des BGH<sup>77</sup> ist bei der außerordentlichen Kündigung von Organmitgliedern – zumindest bei einem Verstoß gegen die organschaftlichen Pflichten – eine vorherige Abmahnung entbehrlich. Dagegen setzt z.B. § 15 HessStiftG für die Abberufung des Stiftungsvorstands eine Abmahnung voraus. Obgleich nach der hier vertretenen Auffassung die Stiftungsaufsicht nie für die Kündigung des Anstellungsvertrages zuständig ist, wird man im Rahmen der vor Ausspruch einer Kündigung zwingenden Interessenabwägung dieses Abmahnungserfordernis nicht nur bei der Abberufung, sondern auch der Kündigung berücksichtigen müssen. Anderenfalls würde es zu schwer erklärlichen Wertungswidersprüchen kommen.

## VIII. Fazit

Die Mechanismen der Be- und Anstellung des Vorstands bei rechtsfähigen Stiftungen des Privatrechts sind Regelungsaufgabe des Stifters. Bundes- und Landesrecht schrei-

73 BGH vom 26.1.1998 – II ZR 243/96 – ZIP 1998, 605 = BB 1998, 706 = NJW 1998, 1481 = DB 1998, 571 = GmbHR 1998, 375, 376 zu § 53 Abs. 3 BAT.

74 Kündigungsfrist: vier Wochen zum Fünfzehnten oder zum Ende eines Kalendermonates.

75 BGH vom 27.3.1995 – II ZR 140/93 – NJW 1995, 1750, 1751; OLG Köln vom 3.6.1993 – 1 U 71/92 – BB 1993, 1391; *Schneider*, in: *Scholz* (Fn. 1), § 35 RdNr. 222; *Lunk*, ZIP 1999, 1777, 1777 f.; *Hachenburg/Stein*, GmbHG, 8. Aufl. 1997, § 38 RdNr. 89.; a.A. *Stein*, AG 1999, 28, 42.

76 Vgl. BGH vom 21.5.2000 – II ZR 47/99 – ZIP 2000, 1336, 1337.

77 BGH vom 10.9.2001 – II ZR 14/00 – GmbHR 2001, 1158; BGH vom 14.2.2000 – II ZR 218/98 – GmbHR 2000, 431 = ZIP 2000, 667.

ben nur vor, dass die Stiftung überhaupt ein Vertretungsorgan haben muss. Soll die Organstellung eines Stiftungsvorstands von einem Anstellungsvertrag begleitet werden, liegen Anstellungs- und Kündigungskompetenz grundsätzlich bei dem Organ, welches auch die Bestellung und Abberufung vornimmt. Die Stiftungssatzung kann anderes vorschreiben.

Allerdings gibt es Besonderheiten. Sie gelten für Stiftungen, bei denen die Bestellung von Vorständen unmittelbar durch satzungsrechtliche Anordnung erfolgt, bei solchen, die die Bestellungs-berechtigung einem individuellen Vorstandsmitglied zuweisen und schließlich im Falle von Berufungsberechtigten, die außerhalb der eigentlichen Organstruktur der Stiftung stehen.

Erfolgen Abberufung und Bestellung von Vorstandsmitgliedern durch Maßnahmen der staatlichen Stiftungsaufsicht, liegt nie ein Gleichlauf von Abberufungs- und Kündigungskompetenz bzw. Bestellungs- und Anstellungsbefugnis vor.

## **IX. Summary**

The mechanisms for the appointment and employment of members of the executive committee of incorporated foundations under private law must be put into place by the founder. Federal and state law requires only that the foundation must have some organ representing it. If a member of an executive committee is to be employed apart from holding the position of a statutory representative, the power to employ this member and to terminate his employment contract is in principle exercised by the organ which also appoints and dismisses the member of the executive committee. The charter of the foundation can provide otherwise.

Special rules, however, apply to foundations where the appointment of the members of the executive committee is effected directly by the charter, where an individual member of the executive committee has the power to appoint members, and finally in the case of individuals who have the power to appoint members, but are outside the actual organizational structure of the foundation.

If members of the executive committee are dismissed and appointed by measures taken by the government institutions responsible for supervising foundations, there is never any synchronism between the power to dismiss and terminate or to appoint and employ.

# Unternehmen als Stifter und Spender – Überlegungen aus der Perspektive des Gesellschaftsrechts –\*

KARSTEN SCHMIDT

I. Zum Thema . . . . .	107	2. Hauptversammlung . . . . .	120
1. Das Thema im Spiegel der allgemeinpolitischen Diskussion . . . . .	107	3. Vorstandsverantwortlichkeit . . . . .	121
2. Der gesellschaftsrechtliche Aspekt . . . . .	108	V. Spendenpublizität im Unternehmen . . . . .	121
II. Stiftungserrichtung durch Unternehmen . . . . .	110	1. Berichtspflicht . . . . .	121
1. Abgrenzung . . . . .	110	2. Spenden im Jahresabschluss . . . . .	122
2. Keine Errichtung der Stiftung nach dem Umwandlungsgesetz . . . . .	111	3. Informationsrechte . . . . .	123
3. Zustimmungsbefähigung . . . . .	115	VI. Leitsätze . . . . .	124
III. Spenden durch GmbH und Personengesellschaft (einschließlich GmbH & Co.) . . . . .	116	1. Zum Thema . . . . .	124
1. Kompetenzverteilung . . . . .	116	2. Stiftungserrichtung durch Unternehmen . . . . .	124
2. Zustimmungspflichten? . . . . .	117	3. Spenden durch GmbH und Personengesellschaft (einschließlich GmbH & Co.) . . . . .	124
IV. Spenden und Aktienrecht . . . . .	118	4. Spenden und Aktienrecht . . . . .	125
1. Zuständigkeiten . . . . .	119	5. Spendenpublizität im Unternehmen . . . . .	125
		VII. Summary . . . . .	125

## I. Zum Thema

### 1. Das Thema im Spiegel der allgemeinpolitischen Diskussion

Das hier zu behandelnde Thema wird uns in technische Feinheiten des Gesellschaftsrechts führen, die manchen Leser vielleicht sagen lassen: So sind sie nun einmal, die Juristen! Keine Frage ist ihnen zu klein und zu spröde, um nicht von allen Seiten betrachtet und zum Gegenstand von Grundsatzdiskussionen gemacht zu werden! Um Freude am Detail um ihrer selbst willen darf es wahrlich nicht gehen, vielmehr sollten wir uns, wie so oft, Rechenschaft darüber ablegen, welches das große Thema ist, um dessentwillen wir uns den Mühen im Detail unterziehen müssen. Dem dient die Nummer 1 der angehängten Leitsätze. Hier wird an die große sozialpolitische Bühne erinnert, auf der unser Stück aufgeführt wird, dessen Dramaturgie sich naturgemäß nach bisweilen etwas technischen Regeln richtet. Stiftungs- und Spenderaktivitäten von Unternehmen haben in einer Welt, in der das soziale und kulturelle öffentliche Wohl immer weniger aus Steuermitteln bestritten wird, eine wachsende Bedeutung<sup>1</sup>. Die Öff-

\* Für den Druck überarbeitetes Manuskript eines Vortrags bei den Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 9. November 2001 in der Bucerius Law School in Hamburg.  
1 Ausführlich *Schmidt-Leithoff*, Die Verantwortung der Unternehmensleitung, 1989, S. 421 ff.; *Fleischer*, AG 2001, 171 ff.; grundlegende Überlegungen bereits bei *Rittner*, in: Festschrift Knur, 1972, S. 205 ff.

fentlichkeit hat wenig Grund, dem mit kleinlichem Misstrauen zu begegnen («Die sollten lieber keine Leute entlassen!« – »Die wollen doch nur Steuern sparen!«), aber sie wird ihnen auch nicht mit ungeteilter Dankbarkeit, sondern wachsam gegenüberstehen. In einer informierten Gesellschaft wird der Non-Profit-Bereich, ob wir es wollen oder nicht, zunehmend unter Kontrolle geraten, auch ganz ohne das Recht und die Juristen. Je mehr nämlich Unternehmensspenden in den öffentlichen Raum eindringen, um so mehr wird ihnen der Charme des Privaten, vielleicht auch einmal Exzentrischen, abhanden kommen. Es sollte nicht wundern, wenn aus der unaufhaltenden Privatisierung des sozialen und kulturellen Lebens eines Tages Debatten erwachsen, die wir eigentlich aus der Tür hatten weisen wollen: Diskussionen um eine Grundrechts-Drittbindung privater Förderer, um Gleichbehandlung der Destinatäre, schließlich auch um ein Non-Profit-Kartellrecht. Vielleicht richtet schon Schlimmes an, wer solche Perspektiven auch nur erwähnt. Aber dass Unternehmensspenden längst ein hochpolitisches, von selbsternannten Kontrolleuren überwachtes Geschäft sind, haben die Parteispendingdiskussion («ein Pfui auf die Spender«!) und die Diskussion um die Zwangsarbeiterentschädigung («ein Pfui auf die Spendenverweigerer«!) gezeigt. Nicht zuletzt deshalb besteht Anlass, es mit Legitimitätskontrollen im Spendenbereich genau zu nehmen, und dazu fangen wir zweckmäßig im Innenrecht der Gesellschaften an. Damit steht die Intention dieses Beitrags fest: Nicht Verängstigung der Unternehmenspraxis oder Verhinderung von Unternehmensspenden ist das Ziel, sondern die Aufgabe ist, Wege und Grenzen zu zeigen und eine willkommene Praxis vor unwillkommenen Problemen zu bewahren.

Nur erwähnt sei – das gehört noch zum Leitsatz Nummer 1 – die Frage, ob in grundsätzlicher Hinsicht zwischen Unternehmensspenden – z.B. an politische Parteien oder an sonstige Tendenzorganisationen – und dem Sponsoring unterschieden werden sollte<sup>2</sup>. Dass es juristisch relevante und deshalb für das hier angesprochene Thema interessierende Unterschiede geben *kann*, ist rasch zu begreifen, wenn wir uns etwa vorstellen, dass eine Regionalbank in Franken dieselbe Summe für das Festspiel auf Bayreuths grünem Hügel oder für eine Spende an die CSU verwenden will. Dass eine solche Entscheidung Vorstandsangelegenheit ist, wird uns bei dem werbewirksamen Festspielengagement (Sponsoring) weitaus eher einleuchten als im Fall der Parteispende, die vielleicht das Lager der Bankkunden, würde man sie befragen, ebenso spalten würde wie das Lager der Aktionäre. Beim Leitsatz Nummer 2 wird zu zeigen sein, dass dieser intuitiv empfundene Gegensatz auf unternehmensrechtlicher Ebene durchaus wiedererkannt werden kann, es wird allerdings auch die Relativität und Begrenztheit solcher Begrifflichkeit zu erkennen sein<sup>3</sup>.

## 2. Der gesellschaftsrechtliche Aspekt

a) Wenn hier Überlegungen aus der Perspektive des Gesellschaftsrechts angestellt werden, dann wird es fast ausschließlich um dessen Innenregeln gehen, vor allem um das Innenrecht der Kapitalgesellschaften. Es sind ja die Organisations-, Kompetenz-

2 So *Vorderwülbecke*, BB 1989, 508.

3 Zur Frage begrifflicher Abgrenzbarkeit vgl. *Raupach*, S. 169 ff. in diesem Band.

und vielleicht noch die Haftungsprobleme in Handelsgesellschaften, die uns im Spendenbereich Kopfschmerzen bereiten. Im zweiten Leitsatz findet sich ein Hinweis auf einen nicht mehr ganz neuen Aufsatz von *Martin Vorderwülbecke*, aus der Zeit, in der noch die erste Parteispendenaffäre – die aus den 80er Jahren – aufgearbeitet wurde<sup>4</sup>. *Vorderwülbecke* gab damals dem Gesellschaftsrecht eine erhebliche Mitschuld an dem allseits beklagten politischen Desaster. Einen wesentlichen Gesichtspunkt sah *Vorderwülbecke* in der herrschenden und, wie sich zeigen wird, auch hier geteilten Auffassung, wonach Spenden Geschäftsführungsangelegenheiten – im Fall einer AG also Vorstandsangelegenheiten – sind. Und dabei kam eben der angebliche Grundunterschied zwischen Sponsoring und Spenden zum Tragen. Sponsoring, so *Vorderwülbecke*, sei auch bei den Kapitalgesellschaften Bestandteil der Geschäftsführung, weil es Image-Werbung sei, von Public-Relations-Abteilungen betrieben werde und Betriebsausgaben im steuerlichen Sinne generiere<sup>5</sup>. Spenden dagegen gehörten der Gewinnverwendung an, lägen gleichsam außerhalb des Unternehmensgegenstands und seien gesellschaftsrechtlich bedenklich und recht eigentlich sogar den verdeckten Gewinnausschüttungen vergleichbar, weil sie – hier seien eigene Worte verwendet – nicht-korporative, also private Zwecke verfolgen. Dass beide Bereiche in Grenzfällen schwer abgrenzbar sind, erkennt *Vorderwülbecke* an, aber er glaubt bei gemischter Motivation mit subjektiven Abgrenzungskriterien helfen zu können: Es komme auf die Spendenmotivation an<sup>6</sup>, was zunächst auf die Abgrenzung hinauslaufen scheint: Egoistische Zuwendungen mit manifestem Werbeeffect sind willkommenes Sponsoring, altruistische Spendenaktivität der Gesellschaft als »good corporate citizen«<sup>7</sup> ist gesellschaftsrechtlich bedenklich! Ein solcher Ansatz ist folgenreich, und zwar unverkennbar auch weit außerhalb des brisanten Parteispendenbereichs. 100 000 DM an die Welthungerhilfe oder an den Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft – ein von *Vorderwülbecke* ausdrücklich genanntes Beispiel – ist bedenklich, eine Autospende für Caritas dagegen unbedenklich, wenn für die Aufschrift »gespendet von der Firma XYZ« auf dem Fahrzeug gesorgt wird<sup>8</sup>. Wollte man wirklich den Egoismus des Unternehmens als Grundlage der Entscheidung ansehen, so müsste dies dazu führen, dass Wohltat Plage würde und etwa eine Parteispende umso unbedenklicher einzustufen wäre, je mehr sie auf politische Einflussnahme zielte, womit eine gleichmäßige Unterstützung verschiedener politischer Kräfte nur aus staatsbürgerlicher Gesinnung der schlimmste Fehler wäre<sup>9</sup>. Diese Unterscheidung wäre rechtspolitisch fragwürdig. Bei Nähe besehen führt uns das Beispiel von *Vorderwülbecke* zu einer anderen Trennlinie, die im Wesentlichen politisch zu verstehen sein dürfte: Es ist nicht eigentlich die Gemeinnützigkeit, die die Sache bedenklich macht, sondern die Diskretion, und diese stört nicht, weil die Welthungerhilfe oder der Stifterverband in irgendeiner Weise verdächtig wäre, sondern sie stört wegen der möglichen Intransparenz politisch brisanter Spenden.

4 *Vorderwülbecke*, BB 1989, 505 ff.

5 *Vorderwülbecke*, BB 1989, 508.

6 Ebd., S. 509.

7 Nachweise dazu bei *Fleischer*, AG 2001, 175.

8 *Vorderwülbecke*, BB 1989, 509.

9 Vgl. zu dieser Frage *Rittner* (o. Fußn. 1), S. 229 f.

b) Der Fragenkreis wird uns wieder begegnen, wenn wir uns in das Aktienrecht vorgearbeitet haben. Schon jetzt können wir aber die Fragwürdigkeit und Überholtheit der von diesem Kritiker zugrunde gelegten Prämisse konstatieren. Sie besteht in einem ganz auf Gewinnmaximierung zielenden Verständnis des Zwecks einer Handelsgesellschaft. Bekanntlich unterscheidet die traditionelle Doktrin zwischen dem Unternehmensgegenstand einer Kapitalgesellschaft – d.h. dem Rahmen der satzungsgemäßen Unternehmenstätigkeit – und dem Gesellschaftszweck i. S. des mit korporativen Mitteln angestrebten Ziels (das ist i.d.R. die Gewinnerzielung)<sup>10</sup>. Das Denkschema unseres Kritikers ist nun sogleich zu begreifen und sei hier in eigenen Worten zugespitzt: Gewinnerzielung sei Gewinnmaximierung, und dafür könne sich die Gesellschaft auch des Sponsoring bedienen. Spendentätigkeit dagegen sei, je nach Sichtweise, entweder Gewinnschmälerung oder Gewinnverwendung. Die Verwendung der Gewinne sei aber in einer Handelsgesellschaft Sache der Anteilseigner, und eine etwa absichtsvoll herbeigeführte Schmälerung dieser Gewinne sei rechtswidriges Management. So kommt man, wie immer man es wendet, notwendig zu der Konsequenz, dass Spendenaktivitäten des Vorstands rechtlich bedenklich sind.

Unlogisch ist das alles nicht. Die Folgerung wäre sogar richtig, wenn nur die Prämisse in Ordnung wäre. Und die scheint aus heutiger Sicht überholt. Solange der kommerzielle Endzweck des Unternehmens verfolgt wird, verlässt die Teilnahme der Handelsgesellschaft am sozialen Leben einschließlich der dazugehörigen Aufwendungen eben nicht den der Zweckverwirklichung einer Handelsgesellschaft vorgezeichneten Korridor<sup>11</sup>. Wir können deshalb die spendenfeindliche Radikallösung aus heutiger Sicht als konsensunfähig beiseite legen und zur Tagesordnung übergehen. Die sich hieran knüpfenden weiteren Überlegungen werden unterscheiden zwischen der Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung durch eine Handelsgesellschaft (Teil II) und ihrer eigenen Spendenaktivität (Teil III und IV), woran sich Überlegungen über die Spendenpublizität anschließen werden.

## II. Stiftungerrichtung durch Unternehmen

### 1. Abgrenzung

Der Leitsatz Nummer 3 weist zunächst auf einen Themenbereich hin, der nicht Gegenstand des Referats ist: auf Fragen des Gemeinnützigkeitsrechts und auf Fragen der Unternehmensträgerstiftung. Dieser Hinweis dient nicht der ängstlichen Ab- und Ausgrenzung dieser Bereiche, sondern er soll uns in die Erinnerung rufen, wie bedeutsam gerade diese Fragen im Zusammenhang mit der Stiftungerrichtung durch Unternehmen sind – die eine als Frage des Stiftungssteuerrechts, die andere als Frage des Stiftungsprivatrechts. Zu dem ersten Fragenkreis kann exemplarisch auf Ausführungen von *Hüttemann* verwiesen werden<sup>12</sup>, zu dem zweiten auf die Ausführungen von

<sup>10</sup> Vgl. die Nachweise bei *Hüffer*, AktG, 4. Aufl. 1999, § 23 Rdnr. 21 ff.

<sup>11</sup> Vgl. m.w.N. *Fleischer*, AG 2000, 174 ff.

<sup>12</sup> S. 145 ff.

*Kronke* in dem Band »Stiftungsrecht in Europa« aus der Schriftenreihe des Instituts<sup>13</sup>. Der thematische Zusammenhang mit den hier zu behandelnden Fragen ist unverkennbar, ebenso aber der Unterschied. Der Problembereich der Unternehmensträgerstiftung zielt auf Fragen der Verfügbarkeit der Stiftung als einer juristischen Person für Zwecke der Unternehmensorganisation. Um philanthropische Aktivitäten von Unternehmen geht es dabei nicht. Wir behalten also die Bedeutung der Fragenkreise des Leitsatzes 3 in Erinnerung, lassen diese Fragen aber da, wohin sie gehören und besinnen uns auf die Begrenztheit des Themas: auf die Stiftungserrichtung für Non-Profit-Zwecke, nehmen wir an für eine karitative Einrichtung, oder nehmen wir an, ein Stuttgarter Automobilhersteller wollte das werkseigene Museum oder eine Frankfurter Großbank wollte die in ihren Türmen gesammelten Kunstschatze auf eine der Öffentlichkeit zugängliche gemeinnützige Stiftung überführen. Das ist eine Frage des Gründungs- und Umwandlungsrechts.

## 2. Keine Errichtung der Stiftung nach dem Umwandlungsgesetz

a) In technischer Hinsicht setzt die Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung durch ein Unternehmen ein Stiftungsgeschäft nach §§ 80 ff. BGB, die Konzessionierung und die Einbringung des Stiftungsvermögens nach dem Spezialitätsprinzip voraus. Einfacher wäre in manchem Fall wohl die Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung ohne Einzelbringung nach dem Umwandlungsrecht, z.B. im Wege der Ausgliederung zur Neugründung (§§ 123 ff., 158 ff. UmwG), einer speziellen Variante der Spaltung von Rechtsträgern. Dann könnte sich das Unternehmen als Stifter die Einzelübertragung des Stiftungsvermögens auf eine rechtsfähige Stiftung sparen, dieses Vermögen vielmehr *uno actu* auf die Stiftung als neu entstehenden Rechtsträger überführen. Indes: § 124 UmwG lässt bei der Spaltung die Stiftung als übertragenden Rechtsträger zu, nicht dagegen als Zielrechtsträger<sup>14</sup>. Einfach gesprochen: Die Stiftung kann im Wege der Ausgliederung Mutter werden (§§ 161 ff. UmwG), nicht aber Tochter. Beispielsweise hätte die ZEIT-Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius die Bucerius Law School gGmbH als ihre 100%ige Tochter durchaus im Wege der Spaltung errichten können, nicht aber kann unser Automobilhersteller oder unsere Bank im Wege der Spaltung ein Stiftungsgeschäft für das Technik- oder Kunstmuseum vornehmen. Das Umwandlungsgesetz reicht also dem Unternehmen nicht seine helfende Hand, wenn es darum geht, auf einfachere Weise als nach dem BGB eine Stiftung zu errichten.

Nun geht darüber die Welt nicht unter, aber wenn das Umwandlungsgesetz uns Mühen bei der Überführung von Vermögensteilen auf vorhandene oder neu entstehende Rechtsträger ersparen will, warum nicht auch hier? Wenn es sich, bis hin zu den Vereinen, Genossenschaften und zu den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, aller noch so unbedeutenden Spaltungsfälle annimmt, warum dann nicht auch unseres segensreichen Non-Profit-Bereichs?

<sup>13</sup> *Kronke*, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, 2001, S. 159 ff.

<sup>14</sup> Vgl. nur *Schwarz*, in: Widmann/Mayer (Hrsg.), *Umwandlungsrecht*, Lfg. 1996, § 124 Rdnr. 2.2.2.

Die Gesetzesbegründung gibt unter dem Beifall von *Rawert*<sup>15</sup>, folgende Erklärung<sup>16</sup>: Die Stiftung habe als Unternehmensform in neuerer Zeit immer mehr Bedeutung erlangt, doch fehle ihr die Fähigkeit, sich am Kapitalmarkt Eigenkapital zu verschaffen. Dafür bestehe jedoch ein Bedürfnis, und deshalb wolle man insbesondere die Umwandlung der unternehmenstragenden Stiftung in eine Holding – gemeint ist: die Ausgliederung eines Stiftungsunternehmens auf eine Tochter-Kapitalgesellschaft – erleichtern. Eine vorhandene Stiftung soll also, wir wissen es schon, mit Hilfe des Umwandlungsgesetzes Konzernmutter werden können. Nach diesen aus stiftungsrechtlicher Sicht erstaunlichen aber nicht zum hier behandelten Thema gehörenden Bemerkungen kommt der Entwurf zu der für uns entscheidenden Aussage. Sie lässt sich wie folgt wiedergeben: Zielrechtsträger einer Spaltung, z.B. übernehmender Rechtsträger bei der Spaltung zur Aufnahme, dürfe die Stiftung entgegen den dem Bundesjustizministerium bekannt gewordenen rechtspolitischen Wünschen nicht werden. Die Rechtsform der Stiftung sei vom Gesetzgeber »ursprünglich« nicht für die Unternehmensträgerschaft geschaffen worden, und die Stiftung sei hierfür auch wenig geeignet. Die Nicht-Zulassung der Stiftung als Zielrechtsträger bei Spaltungsvorgängen ist also in den Augen der Gesetzesbegründung die Konsequenz aus der Unerwünschtheit der Unternehmensträgerstiftung. Einfach gesprochen: Die Umwandlung eines Unternehmens »heraus aus der Stiftung« soll erleichtert, die Umwandlung »hinein in die Stiftung« nicht unterstützt werden. Als Plädoyer gegen die unternehmenstragende Stiftung ist das zunächst plausibel, und hierher rührt auch der Beifall von *Rawert*.

b) Der Leser sei gleichwohl eingeladen, das Erstaunen des Autors über diese Gesetzesbegründung zu teilen. Dieses Erstaunen hat mehrere Ursachen:

- Erstens, war doch gerade dargelegt worden, dass sich der Beitrag nicht mit den Unternehmensträgerstiftungen befassen soll, sondern nur mit der Stiftungerrichtung im Non-Profit-Bereich. Und wenn wir nun das Umwandlungsrecht darauf befragen, ob es uns hierbei hilft, dann zwingt uns der Gesetzgeber genau über dieses verfehltete Thema zu sprechen: Die Unternehmensträgerstiftung, die wir gar nicht wollen, und über die wir in diesem Bereich auch nicht diskutieren wollten, soll ein Hindernis für die Stiftungerrichtung nach dem Umwandlungsgesetz sein.
- Dass die Gesetzesbegründung in dieser Weise an unserem Thema vorbeiredet, kann nur verwundern. Wer sagt denn, dass ausgerechnet ein Betrieb oder Unternehmen Gegenstand der Ausgliederung sein soll, wenn der Träger eines Unternehmens – also meist eine Handelsgesellschaft – Vermögensteile auf eine Stiftung überführen will? Kann es nicht auch unser Museum, eine Wohlfahrtseinrichtung oder sonst eine charakteristische Non-Profit-Organisation sein? Warum soll es leichter sein, einen Teilbetrieb auf eine GmbH auszugliedern als eine Wohlfahrtseinrichtung auf eine rechtsfähige Stiftung? Hier Grenzen zu ziehen, ist doch Sache des Stiftungsrechts, nicht des nur technische Transfers erleichternden Umwandlungsrechts!

15 *Staudinger/Rawert*, BGB, 1995, vor § 80 Rdnr. 120.

16 Wortlaut bei *Ganske*, Umwandlungsrecht, 2. Aufl., 1995, S. 151 (=Begründung zu § 124 UmwG).



Es ist leicht zu bemerken, wo der Denkfehler des Gesetzgebers liegt: in der Fixierung der Umwandlungstechnik auf das Unternehmen. Diese Fixierung war noch das Charakteristikum des 1988 vom Bundesjustizministerium vorgelegten Diskussionsentwurfs eines Umwandlungsgesetzes<sup>17</sup>. Wir haben sie dem Gesetzgeber auf einer großen Diskussionsveranstaltung im Jahr 1991 ausgetrieben<sup>18</sup>, und heute lauten die Grundbegriffe des Umwandlungsgesetzes nicht mehr Unternehmen und Unternehmensträger, sondern Rechtsträger und Vermögen<sup>19</sup>. Die an Umwandlungen beteiligten Subjekte müssen keine Handelsgesellschaften sein, die Objekte des Rechtsübergangs keine Unternehmen. Diese vom Verfasser dieses Beitrags damals geforderte, nach ihrer Verwirklichung im Gesetz deshalb naturgemäß begrüßte grundsätzliche Umorientierung und Verallgemeinerung der Umwandlungsdogmatik muss auch den Blick auf unsere Frage verändern. Wenn es einem Universalsportverein nicht versagt ist, seine Abteilungen im Wege der Spaltung zu segmentieren, wenn er sein Stadion auf einen Tochterverein oder auf eine GmbH ausgliedern darf, wenn es einer Handelsgesellschaft nicht versagt ist, ihre Betriebsportabteilung nach dem Umwandlungsgesetz auf einen Verein auszugliedern, warum dann nicht eine Wohlfahrtseinrichtung auf eine Stiftung?

c) Wir sehen: Die Unzulässigkeit einer Stiftungserrichtung im Umwandlungswege kann mit dem von der Gesetzesbegründung so sehr in den Mittelpunkt gerückten Unternehmensproblem nichts zu tun haben. Damit steht natürlich noch nicht fest, dass die Entscheidung des Gesetzgebers auch im Ergebnis falsch ist. Aber um rechtspolitisch zu überzeugen, hätte der Umwandlungsgesetzgeber, als er über die Stiftungserrichtung nach dem Umwandlungsgesetz nachdachte, über zwei ganz andere Probleme nachdenken müssen.

aa) Die erste Frage ist die, ob die Spaltung nach §§ 123 ff. UmwG überhaupt der Sitz des Problems ist. Diese Frage ist, wenn man es bei der Systematik des Umwandlungsgesetzes belässt, klar zu verneinen, womit die Gesetzesbegründung das Thema in einem Atemzug schon zum zweiten Mal verfehlt. Die Spaltung ist nach § 123 UmwG nämlich nur als sog. Auf- bzw. Abspaltung möglich oder als sog. Ausgliederung. Im ersten Fall erwerben die Anteilsinhaber des Ausgangsrechtsträgers – Aktionäre oder Gesellschafter – Anteile am Zielrechtsträger, im zweiten Fall fallen solche Anteile dem Ausgangsrechtsträger zu, der also 100%iges Mutterunternehmen wird<sup>20</sup>. Um all das kann es sich bei unserer Frage nicht handeln, denn Anteile an der rechtsfähigen Stiftung, die den Aktionären bzw. Gesellschaftern oder der Gesellschaft zufallen könnten, gibt es nicht. Der Gesetzgeber hat deshalb mit seinen stiftungsbezogenen Ausführungen zu § 124 UmwG schlicht am Problem vorbeigeredet. Die Frage war nicht, ob die Stiftungserrichtung durch Spaltung nach § 123 UmwG zugelassen werden kann (das ist auf der Basis des § 123 UmwG gedanklich a limine ausgeschlossen). Die Frage war vielmehr, ob der Gesetzgeber nicht im Rahmen der Regelungen über die Vermögens-

17 Bundesministerium der Justiz (Hrsg.), Diskussionsentwurf »Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechts, 1988«.

18 *Karsten Schmidt*, ZGR 1990, 580, insbes. 592 ff.

19 Vgl. *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 1997, § 12 IV 1, S. 363.

20 Vgl. *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, § 13 IV, S. 400 ff.

übertragung (§§ 174 ff. UmwG) eine Voll- oder Teilübertragung von Vermögen zur Aufnahme auf eine bestehende oder zur Neugründung auf eine entstehende Stiftung hätte zulassen sollen. Darüber hätte ernsthaft nachgedacht werden können. Eine solche Regelung wäre vielleicht statistisch kein Riesenerfolg gewesen, mindestens aber doch ein Angebot an die Praxis und ein rechtspolitisches Signal. Dieses Signal hätte darin bestanden, dass der Non-Profit-Bereich ernst genommen, die Stiftungserrichtung durch Unternehmen unterstützt wird und technische Hilfen bei der Vermögensübertragung nicht auf Modelle von gestern beschränkt bleiben. Wenn der Gesetzgeber nach guter alter Tradition die Voll- oder Teilübertragung von Kapitalgesellschaften auf die öffentliche Hand durch die §§ 176 ff. UmwG erleichtert, warum dann nicht auch – bei Handelsgesellschaften unter Wahrung des Gläubigerschutzes und der Kapitalsicherungsregeln – die Teilübertragung des Gesellschaftsvermögens auf eine vorhandene oder zu errichtende Stiftung? Zuzugeben ist, dass die hierbei auftretenden Rechtsfragen nicht dieselben gewesen wären wie bei der Vermögensübertragung auf die öffentliche Hand, denn die Stiftung als Zielrechtsträger soll ja von einer Schuldenhaftung für Unternehmensverbindlichkeiten tunlichst frei bleiben. Es bleibt aber doch dabei, dass die Stiftungserrichtung nach Umwandlungsrecht nach dem System unseres Umwandlungsgesetzes allein hier, bei der Vermögensübertragung, ihren Sitz hätte finden können. Ein Spaltungsproblem, als das der Gesetzgeber sie deklariert hat, kann sie nicht sein. Die Gesetzesverfasser haben also viel zu schnell klein beigegeben, hätte stattdessen ernsthaft über ein Umwandlungsmodell nachdenken können.

bb) Zugegeben: Solange das Konzessionssystem für die Stiftungserrichtung gilt (§ 80 BGB)<sup>21</sup>, würde sich eine solche Vermögensübertragung naturgemäß nicht im Wege bloßer Registereintragung vollziehen, sondern an deren Stelle träte die Genehmigung des Umwandlungsvorgangs durch die Stiftungsbehörde. Dass das kein grundsätzliches Hindernis sein muss, zeigt aber das Beispiel des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit, der jedenfalls partiell an Spaltungen und Vermögensübertragungen beteiligt sein kann, und zwar auch als übernehmender Rechtsträger (§§ 151, 175 UmwG). Und wenn das Konzessionssystem in einem neuen Stiftungsrecht durch bloße Registereintragung ersetzt worden wäre – der Verfasser gehört da nicht zu den Dränglern<sup>22</sup> –, dann wäre auch dieses technische Problem behoben. Es ginge also, wenn man nur wollte! Noch einmal sei zwar hervorgehoben, dass eine entsprechende Änderung des Umwandlungsgesetzes die Welt nicht verändern würde, aber eine Handreichung des Gesetzgebers wäre sie schon. Und sie wäre ein politisches Signal, dass unser Recht Stiftungsgeschäfte erleichtert. Vielleicht nimmt der Gesetzgeber die Arbeit am Stiftungsrecht doch noch einmal zum Anlass, auch hierüber nachzudenken.

21 Dazu Reuter, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 151 ff.

22 Karsten Schmidt, in: v. Campenhausen/Kronke/Werner (Hrsg.), Stiftungen in Deutschland und Europa, 1998, S. 229 ff.

3. *Zustimmungsbedürftigkeit*

Der Ausflug ins Umwandlungsrecht mag ein wenig technisch gewesen sein, zumal die Stiftungserrichtung durch Unternehmen gegenüber der Spendentätigkeit doch eher der seltenere Fall ist. Er sagt uns aber auch etwas über das Gesellschafts-Innenrecht bei der Stiftungserrichtung. Damit befasst sich der Leitsatz Nummer 5. Wäre die Stiftungserrichtung ein Umwandlungsfall nach dem Umwandlungsgesetz, so wüssten wir positiv, dass ihre Durchführung nicht Vorstands- oder Geschäftsführungssache, sondern Gegenstand eines mit qualifizierter Mehrheit – bei Personengesellschaften evtl. sogar einstimmig – zu fassenden Beschlusses wäre (Anwendung von Spaltungsregeln entsprechend §§ 176 ff. UmwG). Und so stoßen wir denn, wo nun das Umwandlungsgesetz seine helfende Hand gar nicht reicht, auf die umstrittene Frage nach Ausstrahlungswirkungen des Umwandlungsgesetzes<sup>23</sup>. Die These lautet: Auch ohne Anwendung des Umwandlungsgesetzes ist die Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung im Regelfall keine reine Managemententscheidung. Wir alle kennen die Diskussion um die Verpflichtung von Geschäftsführern und geschäftsführenden Gesellschaftern zur Vorlage von Grundsatzentscheidungen an die Gesellschafterversammlung<sup>24</sup>, und wir kennen seit 20 Jahren im Aktienrecht die noch immer umstrittene<sup>25</sup>, aber richtige Botschaft des Holzmüller-Urteils *BGHZ* 83, 122: Bei schwerwiegenden Eingriffen in die Rechte und Interessen der Aktionäre, wie z.B. bei der Ausgliederung wesentlicher Betriebsteile, ist auch der Vorstand einer Aktiengesellschaft trotz der bei dieser herrschenden Gewaltenteilung verpflichtet, die bevorstehende Strukturentscheidung durch Hauptversammlungsbeschluss absegnen zu lassen. Nun wird man naturgemäß fragen, wo denn die schwerwiegenden Eingriffe beginnen. Die Abgrenzung zustimmungsbedürftiger Maßnahmen ist bei Unternehmensausgliederungen schwierig und umstritten<sup>26</sup>. Von einer generellen Zustimmungspflicht wird man in diesen Fällen nicht ausgehen dürfen. Bei der Bildung rechtsfähiger Stiftungen sollte dagegen die Faustregel lauten: Die Stiftungserrichtung bedarf grundsätzlich der Zustimmung der Gesellschafter oder Aktionäre, während Zustimmungsfreiheit unbedeutender Stiftungserrichtungen die seltene Ausnahme ist. Diese Verschiebung des Schwergewichts gegenüber der Unternehmensausgliederung ist nicht als eine willkürliche Verschärfung der »Holzmüller-Doktrin« zu verstehen, sondern als deren sachgerechte Übertragung auf das Stiftungsgeschäft. Die Stiftungserrichtung hat auch bei minderer Quantität eine andere Qualität als die Ausgliederung von Unternehmensteilen auf eine Konzerntochter. Sie ist eine Umwidmung von Vermögensteilen im Sinne dauerhafter Non-Profit-Aktivitäten, und sie entzieht diese Vermögensteile in ganz anderem Maße als eine Unternehmensausgliederung definitiv dem Einfluss der Aktionäre bzw. Gesellschafter. Gerade der Blick auf das Umwandlungsgesetz hat uns ja diese Sonderstellung vor Augen geführt: Die Stiftungserrichtung entspricht nicht der Ausgliederung von Vermögensteilen auf eine

23 Dazu zusammenfassend *Joost und Priester*, ZHR 163 (1999), 164 ff., 187 ff.

24 Vgl. *Scholz/Uwe H. Schneider*, GmbHG 9. Aufl. 2000, § 37 Rdnrn. 12 ff.

25 Dazu *Hirte*, Kapitalgesellschaftsrecht, 3. Aufl. 2001, Rdnr. 367.

26 Vgl. *Semler*, in: Hoffmann-Becking (Hrsg.), MünchHdbGesR IV, 2. Aufl. 1999, § 34 Rdnrn. 35 ff.; *von Riegen*, Gesellschafterschutz bei Einzelausgliederungen durch Einzelrechtsnachfolge, 1999.

Tochter – nicht also der Konzernbildung –, sondern der Vermögensübertragung: Sie ist definitive Entäußerung des Stiftungskapitals zugunsten einer dem korporativen Einfluss entzogenen juristischen Person. Deshalb also die grundsätzliche Zustimmungsbedürftigkeit! Auf § 179a AktG über die Vollübertragung des Gesellschaftsvermögens sei nur der Vollständigkeit halber hingewiesen. Eine Übertragung des ganzen Vermögens spielt im Stiftungs- und Spendengeschäft naturgemäß kaum eine praktische Rolle.

### III. Spenden durch GmbH und Personengesellschaft (einschließlich GmbH & Co.)

Mit dem Teil III gelangt der Beitrag zu den Problemen der Unternehmensspenden. Zwei Zweifelsfragen stehen hierbei im Mittelpunkt: die Kompetenzabgrenzung unter den Gesellschaftsorganen und die Entschließungsfreiheit der Gesellschafter. Bei der GmbH und der Personengesellschaft ist die erste Frage einfach, die zweite kompliziert; bei der AG verhält es sich umgekehrt. Schauen wir also genauer hin.

#### 1. Kompetenzverteilung

In der GmbH herrscht Allzuständigkeit der weisungsberechtigten Gesellschafter<sup>27</sup>. Sie können jede Geschäftsführungsentscheidung an sich ziehen, können aber auch erwarten, dass der Geschäftsführer ihnen jede strategisch bedeutsame Entscheidung von sich aus prophylaktisch zur Absegnung vorlegt<sup>28</sup>. Die Grenze wird durch die mutmaßliche Einschätzung eines vernünftigen Gesellschafters bestimmt, und zwar nicht danach, ob er wohl zustimmen wird, sondern danach, ob er wohl mitentscheiden will. Diese flexible Grenze beginnt im Spendenbereich sicherlich weit unter derjenigen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG (5 % des Einkommens). Spenden, die über das Tagesgeschäft hinausgehen, sind vorlagepflichtig, denn sie schmälern Gesellschaftsvermögen und Ausschüttungserwartung. Und politisch brisante Spenden sind ausnahmslos zustimmungsbedürftig. Wer als Geschäftsführer mehr Freiheit will, mag sich vorab ein Dispositionsvolumen genehmigen lassen. Bei den Personengesellschaften verhält es sich ebenso, soweit diese als GmbH & Co. organisiert sind<sup>29</sup>, was sich umständlich aus der Struktur dieser Gesellschaften begründen lässt, hier aber nicht umständlich begründet werden soll, weil das Ergebnis ganz eindeutig ist. In der klassischen Kommanditgesellschaft verhält es sich theoretisch anders, weil sich das Gesetz den Komplementär als autonomen Geschäftsinhaber vorstellt und dem Kommanditisten nur Widerspruchsrechte bei außergewöhnlichen Geschäften zugesteht (§ 164 HGB). Seitdem sich aber der *Bundesgerichtshof* überzeugend zu Entscheidungskompetenzen der Kommanditisten in Gewinnverwendungssachen bekannt hat<sup>30</sup>, wird auch die Kompetenz des geschäftsfüh-

27 Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 36 III 2, S. 1090.

28 Vgl. Fußn. 24.

29 Vgl. zum Organisationsrecht der GmbH & Co. und zu den Gesellschafterzuständigkeiten Scholz/Karsten Schmidt, GmbHG, 9. Aufl. 2002, Anh. § 45.

30 BGHZ 132, 266.

renden Komplementärs nur noch um Nuancen von derjenigen eines Geschäftsführers bei der GmbH abweichen. Auch der Komplementär einer gesetzestypischen KG muss gewinnschmälernde Spenden, die eine nach den Verhältnissen der individuellen Gesellschaft zu bestimmende Erheblichkeitsgrenze überschreiten, mit den Kommanditisten abstimmen.

## *2. Zustimmungspflichten?*

Natürlich tritt alsbald die Frage auf: Was ist, wenn ein Kommanditist »Nein« sagt, und was ist, wenn der Komplementär oder Geschäftsführer eine eigenmächtige Spendenaktion mit dem Argument verteidigt: »Ihr hättet ja sowieso zustimmen müssen«? Dieses Thema ist Gegenstand des Leitsatzes 7. Bisher war von Zustimmungsbefugnissen die Rede, nunmehr von Zustimmungspflichten. Die Frage der Zustimmungspflichten der Gesellschafter dürfte vor allem bei Personengesellschaften und hier vor allem bei Fehlen einer gesellschaftsvertraglichen Mehrheitsklausel im Gesellschaftsvertrag auftreten, selten dagegen, wenn es um Mehrheitsentscheidungen geht. Der Grund ist einfach: Wo nicht einmal eine einfache Mehrheit für eine Unternehmensspende zustande kommt, wird kaum an eine Verpflichtung der ablehnenden Mehrheit gedacht werden, sich der spendewilligen Minderheit anzuschließen. Gleichwohl ist selbst hier nicht völlig ausgeschlossen, dass es einmal zu solchen Diskussionen kommt. Da mag etwa die Gründerfamilie eine dem Geist des Unternehmens gemäße lokale Kunst- oder Sozialförderung in Gang setzen wollen, sieht sich durch die inzwischen mehrheitlich beteiligte Konzernmutter aber in empörender Weise hieran gehindert. Besteht eine Rechtspflicht der Mutter, sich an der guten Tat zu beteiligen? Wahrscheinlicher und als Beispiel auch plastischer bleibt aber doch der Fall der Personengesellschaft ohne Mehrheitsklausel. Stellen wir uns etwa vor, von zehn Personengesellschaftern hätten neun für die freiwillige Zwangsarbeiterspende an die Stiftungsinitiative der deutschen Wirtschaft votiert, nur einer, der immer schon knauserige Harpagon, sei dagegen. Können wir seine Nein-Stimme übergehen?

Die Frage ist schwierig. Wir sollten uns hüten, hier unsere Antipathie gegen Harpagon vorschnell in Rechtspflichten umzumünzen, wie dies etwa dem Votum von Schulklassen und Leserbriefspalten entsprechen möchte. Das Stimmrecht des Handelsgesellschafters ist zuallererst sein eigennütziges, durchgehender Kontrolle entzogenes Recht<sup>31</sup>. Wir müssen ihm grundsätzlich selbst die Entscheidung überlassen, ob er von diesem Recht im Sinne kollektiver Philanthropie Gebrauch machen will oder nicht. Auch Treupflichten aus dem Gesellschaftsverhältnis obliegen unserem Harpagon nur im Blick auf die durch den Gesellschaftszweck zusammengefassten Interessen der Mitgesellschafter und der Gesellschaft, nicht im Hinblick auf das gemeine Wohl. Das spricht grundsätzlich gegen eine Zustimmungspflicht. Kritisch könnte es allenfalls werden, wenn der – hoffentlich nicht von den Mitgesellschaftern selbst herbeigeredete – Druck einer öffentlichen Meinung die Versagung einer dem Unternehmen zumutbaren Spende als rufschädigend und gesellschaftsschädlich erscheinen ließe. Hier könnte

31 Vgl. zum Ermessen des abstimmenden Gesellschafters *Rowedder/Koppensteiner*, GmbHG, 3. Aufl. 1997, § 47 Rdnr. 10.

die individuelle Freiheit des Gesellschafters auf Grund seiner Treupflicht ausnahmsweise in Unfreiheit umschlagen. Aber eine Pflicht zu vorauseilender politischer Korrektheit resultiert daraus nicht. Das hat übrigens auch Auswirkungen auf unsere in die Minderheit geratene Gründerfamilie, die sich nach der Unternehmensübernahme in ihren regionalen Spenderaktivitäten gebremst sieht. Sie wird es nicht leicht haben, wenn jetzt das die Gesellschaft beherrschende Mehrheitsunternehmen den Hahn zuzudrehen wünscht. Naturgemäß ist dabei außer dem Recht auch viel Psychologie im Spiel. Hätte die Gründerfamilie das Problem besser vorhergesehen, so hätte sie bei den Übernahmeverhandlungen mit der nunmehrigen Muttergesellschaft auf eine diesbezügliche Stimmbindung oder Spendenzusage der Muttergesellschaft dringen können. Sie hätte diese Bindung vielleicht bei ihren mächtigen Verhandlungspartnern durchgesetzt. Die Chancen hierfür sind bei Übernahmegesprächen erfahrungsgemäß nicht schlecht, weil einem Konzernunternehmen beim Einkauf von Töchtern die Sympathie der Region nicht unbedingt gleichgültig ist. Wo solche Vorsorge unterblieben ist, wird es schwierig.

#### IV. Spenden und Aktienrecht

Im Mittelpunkt der über unser Thema geführten Diskussion steht das Aktienrecht. Die Gründe hierfür liegen auf der Hand: Zunächst einmal ist der Öffentlichkeitsbezug von Aktiengesellschaften – namentlich von Publikums-Aktiengesellschaften – ein ganz anderer als der von Gesellschaften mbH und Personengesellschaften. Im Parteispenderbereich, aber auch bei der Zwangsarbeiterentschädigung ist das überdeutlich geworden. Sodann geht es regelmäßig um ganz andere Spendenvolumina. Weiter ist die Führung einer Aktiengesellschaft wegen der Eigenverantwortung des Vorstands ein ganz anderes Machtzentrum als jede andere Handelsgesellschaft. Und schließlich, womit sich der Kreis rundet, ist die Aktiengesellschaft paradigmatisch für wirtschafts- und gesellschaftspolitische Grundbefindlichkeiten der Gegenwart, von denen vorhin schon die Rede war: Sollen wir, wie jüngst *Fleischer* in seiner Göttinger Antrittsvorlesung gefragt hat<sup>32</sup>, die Freigebigkeit von AG-Vorständen als ein das Bild der gewinnorientierten Kapitalgesellschaften verkehrendes Paradoxon verstehen oder ganz umgekehrt als sinnfälligen Ausdruck des menschlichen Antlitzes einer freiheitlich verfassten kapitalistischen Marktwirtschaft? *Fleischer* sucht diesen Gegensatz abzubauen. Damit trifft er den gegenwärtig konsensfähigen Ton unserer Rechts- und Wirtschaftsgemeinschaft. Die Aktiengesellschaft als »good corporate citizen« stößt bemerkenswerter Weise nicht nur bei der Öffentlichkeit, sondern auch bei den Anlegern, auf Akzeptanz. Warum das so ist, sei hier in absichtsvoller Banalität mit zwei im Detail zwar komplexen, im Kern aber ganz einfachen Beobachtungen begründet: Einerseits hat zwar das Shareholder-value-Denken unserer Tage<sup>33</sup> die Profitorientierung des Managements geradezu potenziert. Gleichzeitig hat auf der anderen Seite gerade der Blick auf die Kapitalmärkte die Werbung um Sympathie zu einem ureigenen Unternehmensanliegen gemacht. Man braucht nur das Werbegebaren der Großunternehmen zu beobachten,

32 *Fleischer*, AG 2001, 181.

33 Dazu *Mülbart*, ZGR 1997, 129 ff.

um dies zu bemerken. Sympathiewerbung steht nahezu gleichwertig neben der Produktwerbung. Sie ist unmittelbarer Ausdruck eines neuen Verständnisses korporativer Selbstdarstellung. Wir benötigen deshalb keine Gemeinwohlklausel im Gesetz – sie war in § 70 des Aktiengesetzes von 1937 enthalten<sup>34</sup> und wurde vom bundesrepublikanischen Gesetzgeber gestrichen<sup>35</sup> – oder in der Satzung – es gibt für solche Klauseln berühmte Beispiele<sup>36</sup> –, um Spendentätigkeiten als zulässige Bestandteile der Verwirklichung von Verbandszweck und Unternehmensgegenstand einer Aktiengesellschaft erscheinen zu lassen. Das deckt sich mit dem schon zum Leitsatz Nummer 2 angemerkten Befund. Aber der Teufel steckt, wie so oft, auch hier im Detail, und das heißt: bei den Zuständigkeiten.

### *1. Zuständigkeiten*

a) Der Vorstand hat unter eigener Verantwortung die Gesellschaft zu leiten (§ 76 Abs. 1 AktG). Das ihm zustehende Leitungsermessen umfasst die Berücksichtigung aller in der Gesellschaft zusammenlaufenden Interessen: der Aktionäre, der Arbeitnehmer, aber auch der Öffentlichkeit<sup>37</sup>. Schwerlich konsensfähig sind deshalb die aus Anlass der Zwangsarbeiterentschädigung in der Zeitschrift »Die Aktiengesellschaft« von *Philipp* erhobenen Bedenken gegen jede Spendentätigkeit des Vorstands. In seinem mit der Frage »Darf der Vorstand zahlen?« betitelten Aufsatz<sup>38</sup> verneint *Philipp* eben diese Frage und meint: Wenn gegen die Gesellschaft kein Anspruch bestehe, dürfe der Vorstand einen solchen auch nicht zu Lasten des Gesellschaftsvermögens begründen, geschweige denn zur Begleichung eines solchen Anspruchs zahlen<sup>39</sup>. Der Aufsatz von *Philipp* beweist Mut. Er passt schlecht in die allgemeinpolitische Landschaft. Wer ihn studiert, gewinnt alsbald den Eindruck, es gehe dabei um die Abwehr eines aus dem In- und Ausland in Sachen der Zwangsarbeiterentschädigung auf deutsche Unternehmen ausgeübten, mit dem Decknamen »Freiwilligkeit« bemäntelten Drucks. Diese Reaktion ist nicht ganz unverständlich. Sie ist aber als Basis einer Rechtsanalyse ebenso untauglich wie auf der anderen Seite die politisch korrekte Umformung dieses politisch-moralischen Drucks in Rechtspflichten deutscher Gesellschaften zur Zahlung. Nicht unerwartet kam deshalb die Gegenreaktion von *Hans-Joachim Mertens* unter dem sich als Kontrast anbietenden Titel<sup>40</sup>: »Der Vorstand darf zahlen.« Der aktuelle Anlass ist auch hier nicht zu übersehen. Es handelt sich um ein für die Stiftungsinitiative erstattetes Gutachten, dessen Leitidee indes einem von *Mertens* seit Jahrzehnten

34 § 70 Abs. 1 AktG 1937 lautete: »Der Vorstand hat unter eigener Verantwortung die Gesellschaft so zu leiten, wie das Wohl des Betriebs und seiner Gefolgschaft und der gemeine Nutzen von Volk und Reich es fordern.«

35 Dazu *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht I, 1980, § 6 III 2 b cc, S. 340.

36 *Fleischer*, AG 2001, 172.

37 *Philipp*, AG 2000, 68.

38 AG 2000, 62 ff.

39 *Philipp*, AG 2000, 68.

40 *Mertens*, AG 2000, 157.

vertretenen, weithin akzeptierten<sup>41</sup> Credo entspricht: Unternehmensspenden sind den zuständigen Leitungsorganen erlaubt, soweit sie die erwerbswirtschaftliche Zwecksetzung der Gesellschaft nicht nachhaltig beeinträchtigen und unter Berücksichtigung von Größe und Art des Unternehmens das verkehrübliche Maß nicht wesentlich überschreiten<sup>42</sup>. Das überzeugt. Die Spendentätigkeit ist – ganz anders als die Stiftungserrichtung – im Grundsatz Geschäftsführungsaufgabe. Die Aktionäre müssen zu diesem Zweck im Regelfall nicht befragt werden. Auch einer Zustimmung des Aufsichtsrats bedarf es nur, wenn die Satzung dies speziell für die Spendentätigkeit bestimmt (§ 119 Abs. 4 Satz 2 AktG).

## 2. Hauptversammlung

Handelt es sich um eine Geschäftsführungsangelegenheit, so kann es – selbst in der sog. kleinen AG – keine Eigenzuständigkeit der Hauptversammlung geben. Nach § 58 Abs. 3 Satz 2 AktG kann zwar die Satzung die Hauptversammlung ermächtigen, eine andere Verwendung als die Ausschüttung, nämlich einen Gewinnvortrag oder die Einstellung in Gewinnrücklagen zu beschließen, und hierzu wird man entgegen *Mertens* auch einen Spendenbeschluss zählen können<sup>43</sup>. Aus dem Vorhandensein einer solchen Satzungsklausel darf aber wiederum nicht mit *Philipp* gefolgert werden, dass es nicht außerhalb dieser satzungsmäßigen Kompetenz eine Spendenzuständigkeit auch des Vorstands geben kann<sup>44</sup>. § 58 Abs. 3 Satz 2 AktG betrifft eben nur den für die Gewinnverwendungsentscheidung der Hauptversammlung zur Verfügung stehenden, evtl. vorher durch Geschäftsführungsmaßnahmen – z.B. durch Spenden – geschmäleren Bilanzgewinn. Ein an den Vorstand gerichtetes Gebot, diesen Bilanzgewinn unberührt zu lassen, braucht deshalb das Management dem § 58 Abs. 3 Satz 2 AktG nicht zu entnehmen.

Die Spende ist und bleibt also primär Vorstandsgeschäft. Endgültig ausgebootet ist die Hauptversammlung damit naturgemäß nicht. Was nämlich die Spenden als Bestandteil der Unternehmensleitung anlangt, so bleibt es bei § 119 Abs. 2 AktG: Über Fragen der Geschäftsführung kann die Hauptversammlung entscheiden, wenn der Vorstand dies verlangt, und es wird auch hier wieder über die »Holzmüller-Doktrin« zu reden sein, also über Vorlagepflichten des Vorstands. Wiederum fragt sich: Wo liegt die »Holzmüller-Schwelle«, von der an der Vorstand die Geschäftsführungsfrage zur Beschlussfassung vorlegen *muss*? Die Antwort muss lauten: Sie ist erst bei schwerwiegenden Eingriffen in die Rechte der Aktionäre überschritten und wird deshalb bei Spenden – anders als bei Stiftungserrichtungen – allenfalls in Extremfällen erreicht sein. Der Unterschied zu der bei Leitsatz Nr. 5 besprochenen Stiftungserrichtung ist also

41 Nachweise bei *Kessler*, AG 1995, 127; *Kind*, NZG 2000, 567 ff.; zur US-amerikanischen Praxis vgl. *Abelshausen*, Leitungshaftung im Kapitalgesellschaftsrecht, 1998, S. 77 f.; *Fleischer*, AG 2001, 176 f.

42 *Mertens*, in KK, § 76 Rdnr. 32, § 93 Rdnr. 50; *ders.*, in: Festschrift Goerdeler, 1987, S. 351.

43 So m.w.N. *Henze*, in: Hopt/Wiedemann (Hrsg.), GroßkommAktG, 4. Aufl. 2001, § 58 Rdnr. 81; a.M. *Mertens*, AG 2000, 159 f.

44 A.M. *Philipp*, AG 2000, 64 f.; insoweit ebenso (aber nur als argumentum ad absurdum) *Mertens*, AG 2000, 160.



groß, und das leuchtet in doppelter Hinsicht ein, nämlich sowohl qualitativ als auch praktisch: Es geht eben nicht um die Schaffung einer Einrichtung auf Dauer, und die Befragung der Hauptversammlung für jede ad-hoc-Maßnahme wäre im Regelfall ein Übermaß an Bürokratie (Leitsatz Nr. 9).

### *3. Vorstandsverantwortlichkeit*

Natürlich steht auch und gerade im Hinblick auf die voll akzeptierte Vorstandszuständigkeit immer die Gefahr einer Vorstandshaftung im Hintergrund, und das kann den Vorstand dazu bewegen, die Sache in kritischen Fällen doch – dann aber freiwillig! – der Hauptversammlung nach § 119 Abs. 2 AktG vorzulegen. Da er dies schon aus organisatorischen Gründen im Zweifel zu vermeiden sucht, wird er bestrebt sein, klar unter der haftungsverdächtigen Grenze zu bleiben. Dies allein hat erzieherische Effekte, obwohl – nein: gerade weil – die Grenze schwer zu präzisieren ist. Bisweilen wird § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG als Richtschnur genannt, wonach 5 bzw. sogar 10 Prozent vom Einkommen der Gesellschaft steuerlich abzugsfähig sein können. Aber diese nicht für unsere Frage bestimmte Grenze gibt uns äußerstenfalls den Hinweis, dass bei 5 % die kritische Zone erreicht sein dürfte<sup>45</sup>. Ein Freifahrtschein für Spenden unter 5 % ist der Bestimmung gewiss nicht zu entnehmen. Die Grenze bleibt also elastisch. Wer jetzt nach Rechtssicherheit ruft und ein Lamento über die bedrohliche Vorstandsverantwortlichkeit anstimmt, dem sei gesagt: Rechtsunsicherheit ist nicht immer von Schaden, denn sie fördert Problembewusstsein. Vorstandsermessen und einzelfallgerechte Betrachtung gehören bei § 93 AktG zur Natur der Sache, und wenn wir dem Vorstand einer Aktiengesellschaft Fingerspitzengefühl abverlangen, hat das noch niemals geschadet. Das Fazit ist in Leitsatz Nr. 10 nachzulesen.

## **V. Spendenpublizität im Unternehmen**

### *1. Berichtspflicht*

a) Von der Spendenpublizität handeln die Nummern 11–13 der angehängten Leitsätze. Es geht wohlgermerkt nicht um eine externe, sondern nur um eine interne Publizität: Um die Durchsichtigkeit von Spendenaktivitäten für Gesellschafter und Kontrollorgane sicherzustellen, sollten Unternehmensspenden einer internen Berichtspflicht unterliegen, soweit sie über das nun schon mehrfach genannte Tagesgeschäft hinausgehen. Bei der GmbH und bei der Personengesellschaft ist dafür, wie oben gesagt, schon nach geltendem Recht Sorge getragen, weil die weitreichenden Vorlagepflichten gleichzeitig Transparenz gewährleisten. Nicht so eindeutig verhält es sich bei der Aktiengesellschaft, bei der es naturgemäß um Berichte nur an den Aufsichtsrat gehen kann. Nach § 90 Abs. 1 besteht eine Berichtspflicht

- über die beabsichtigte Geschäftspolitik,

<sup>45</sup> In gleicher Richtung *Fleischer*, AG 2001, 178.

- über die Rentabilität der Gesellschaft, insbesondere des Eigenkapitals,
- über den Gang der Geschäfte, insbesondere den Umsatz und die Lage der Gesellschaft,
- über Geschäfte, die für die Rentabilität oder Liquidität der Gesellschaft von Bedeutung sein können,
- über sonstige wichtige Anlässe mit Bezug auf die Lage der Gesellschaft.

Spenden gehören nicht in diesen Katalog. Angelegenheiten der Gesellschaft sind nicht allgemein Gegenstand der Berichtspflicht, sondern können nur vom Aufsichtsrat nach § 90 Abs. 3 AktG erfragt werden. Das ist, vor allem wenn man an Spenden von politischer Brisanz denkt, zu wenig. Mit Recht empfiehlt deshalb der im Sommer vorgelegte Bericht der Regierungskommission »Corporate Governance«, in den Corporate Governance Codex eine Regelung aufzunehmen, wonach dem Aufsichtsrat einmal jährlich ein Bericht des Vorstands zur Vergabe von Spenden oberhalb eines vom Aufsichtsrat festzulegenden Betrages vorgelegt werden muss<sup>46</sup>. Das ist ein überzeugendes rechtspolitisches Anliegen, das sich voraussichtlich durchsetzen wird.

b) Die interne Spendenpublizität ist auch das richtige Mittel, um Interessenkonflikte bei Spenden offenzulegen und gegen sie einzuschreiten. Auch wenn es sich nicht um Insihgeschäfte handelt, bei denen der Aufsichtsrat als Vertreter der Gesellschaft an die Stelle des Vorstands zu treten hätte (§ 112 AktG), bedürfen Interessenkonflikte im Vorstand bei der Vergabe von Spendenmitteln einer sensiblen und elastischen Kontrolle. Die Sensibilität dieses Bereichs zeigt sich, wenn man die Stufenleiter, beginnend mit bloß idealistischem persönlichem Engagement einzelner Manager für eine gute Sache (den sog. pet charities) bis in kritische Zonen weiterverfolgt: von einer sich allmählich aufbauenden Sympathiebeziehung über die menschlich nachvollziehbare Erwartung ehrenvoller Dankesbeweise – vielleicht einer Ehrenpromotion bei der Bucerius Law School – bis hin in die problematische Zone unmittelbarer oder mittelbarer materieller Verflechtungen. Wolldecken und Zelte für ein Erdbebengebiet können so plötzlich zu einem Problem werden, wenn etwa der eine Spende initiiierende Manager aus einem einschlägig produzierenden Familienunternehmen stammt. Gerade weil sich hier jede Schwarz-weiß-Malerei verbietet, hilft umfassende Publizität allen Beteiligten am Besten – auch dem Management selbst, dem daran gelegen sein muss, dass eben nicht jede Offenlegung schon als halbes Schuldeingeständnis gewertet werden muss.

## 2. Spenden im Jahresabschluss

Auf Probleme des Jahresabschlusses hat zuletzt *Fleischer*<sup>47</sup> hingewiesen: Unternehmensspenden müssen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach geltendem Handelsbilanzrecht nicht gesondert ausgewiesen werden, sondern sie gehen als ununterscheidbarer Rechnungsposten in den »sonstigen betrieblichen Aufwendungen« nach § 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB auf<sup>48</sup>. Eine erläuternde, nur fakultative Aufschlüsselung im Bilanz-

<sup>46</sup> *Baums* (Hrsg.), Bericht der Regierungskommission Corporate Governance, 2001, Rdnr. 263.

<sup>47</sup> AG 2001, 179.

<sup>48</sup> Vgl. nur die Aufzählung bei *Beater*, in: MünchKommHGB, 2001, § 275 Rdnr. 70.

anhang leistet unverkennbar nicht dasselbe, wie eine obligatorische Einzelaufstellung, zumal bei Personengesellschaften ein Anhang insgesamt nur freiwillig zu erstellen und selbst dann nicht Bestandteil des gesetzlichen Jahresabschlusses ist. Wie *Fleischer* dargelegt hat, gewinnt die Forderung nach mehr Rechnungslegungspublizität im Spendenbereich international zunehmend an Fürsprache. Auch für das deutsche Recht sollten wir uns auf diese Seite schlagen.

### *3. Informationsrechte*

So bleibt denn als letzter Punkt die Information der Gesellschafter. Sie erstreckt sich nach Aktien- und GmbH-Recht auf die Angelegenheiten der Gesellschaft (§§ 131 AktG, 51a GmbHG), und es ist völlig unstrittig, dass Unternehmensspenden dazugehören<sup>49</sup>. Die Sensibilität dieses Bereichs – etwa die unterschiedliche Bedienung politischer Parteien – hätte nach der Philosophie früherer Jahrzehnte Gesprächsstoff über Verschwiegenheitsrechte des Managements gegeben, dessen Geheimhaltungsrechte wie eine Magna Charta gegen den Druck der Aktionäre verteidigt wurden<sup>50</sup>. Aus heutiger Sicht haben sich die Verhältnisse geradezu umgekehrt: Eben weil das Thema unangenehm werden kann, haben die Anteilseigner, um deren Geld es am Ende geht, uneingeschränkte Informationsrechte – übrigens auch bei der Kommanditgesellschaft, obwohl das auf ein patriarchisches Unternehmensverständnis aus dem 19. Jahrhundert zurückgehende Gesetz den Kommanditisten solche Art Informationen zu versagen scheint (§ 166 HGB)<sup>51</sup>. Ob es mit den Sanktionen hierbei weit her ist, mag man bezweifeln, jedoch kann bei der Aktiengesellschaft und bei der GmbH oder GmbH & Co. immerhin einmal ein Entlastungsbeschluss anfechtbar sein, wenn es das Management an Aufrichtigkeit hatte fehlen lassen<sup>52</sup>. Die Schwäche der Informationsrechte liegt demnach weniger im Juristischen als im Faktischen: in dem für jede Informationsfrage erforderlichen Minimum an Vorinformation. Eben deshalb sollten die bilanzrechtlichen Publizitätsanforderungen gestärkt werden. Das wurde hier gefordert, und damit schließt sich der Kreis, weil eben ein klug bemessenes Maß an Transparenz im Stiftungs- und Spendengeschäft nicht Quelle der Missgunst, sondern Basis kontinuierlichen Vertrauens in das Sozialgebahren unserer Unternehmen ist. Ihre Integration in das soziale und kulturelle Gemeinwohl bedarf für ihre unternehmensrechtliche Legitimation eines Mindestmaßes an Transparenz.

49 Vgl. nur *Decher*, in: Hopt/Wiedemann (Hrsg.), GroßkommAktG, 4. Aufl. 2001, § 131 Rdnr. 191.

50 Vgl. nur *Deuss*, Das Auskunftsrecht des Aktionärs, 1962, S. 281.

51 Vgl. zur Fortbildung des § 166 HGB *Karsten Schmidt*, Informationsrechte in Gesellschaften und Verbänden, 1984, S. 65 ff.

52 Vgl. zur Anfechtbarkeit von Entlastungsbeschlüssen wegen Informations-Vorenthaltung, BGHZ 62, 193, 194=NJW 1974, 855; *Karsten Schmidt*, in: Hopt/Wiedemann (Hrsg.), GroßkommAktG, 4. Aufl. 1996, § 243 Rdnr. 35.

## VI. Leitsätze<sup>53</sup>

### 1. Zum Thema

Leitsatz Nr. 1: Stiftungs- und Spenderaktivitäten sind ein sozialpolitisches und ein juristisches Thema. Durch die Parteispendingdiskussion und die Zwangsarbeiterentschädigung ist auf dieses eigentlich alte Thema ein neues Schlaglicht gefallen (vgl. etwa *Philipp*, AG 2001, 62 ff.; *Mertens*, AG 2001, 157 ff.). Ob und ggf. wie Sponsoring gegen Unternehmensspenden abzugrenzen ist, wird unterschiedlich beurteilt.

Leitsatz Nr. 2: Als gesellschaftsrechtlicher Problembereich ist das Thema des Referats in erster Linie eine Frage der Kapitalgesellschaften und ihres Innenrechts. Diese stellt sich aber auch bei Personengesellschaften. Spendentätigkeit liegt nicht grundsätzlich außerhalb der Zweckverwirklichung einer Handelsgesellschaft (hM; krit. *Vorderwülbecke*, BB 1989, 505).

### 2. Stiftungserrichtung durch Unternehmen

Leitsatz Nr. 3: Die Stiftungserrichtung durch Unternehmen wirft in erster Linie Gemeinnützigkeitsprobleme sowie Probleme der Unternehmensträgerstiftung auf. Diese Fragen sind nicht Gegenstand des Referats.

Leitsatz Nr. 4: Die Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung durch Unternehmen ist nur im Wege der Neugründung möglich, nicht im Wege der Ausgliederung, weil § 124 UmwG die Stiftung nur als übertragenden, nicht auch als Zielrechtsträger zulässt (rechtspolitisch zustimmend *Staudinger/Rawert*, BGB, vor § 80 Rdnr. 120).

Leitsatz Nr. 5: Die Überführung von Vermögensteilen in eine Stiftung bedarf bei einer GmbH oder Personengesellschaft (einschließlich GmbH & Co.) der Zustimmung der Gesellschafter. Im Aktienrecht gilt § 119 Abs. 2 AktG unter Einschluss der sog. »Holzmüller-Doktrin«.

### 3. Spenden durch GmbH und Personengesellschaft (einschließlich GmbH & Co.)

Leitsatz Nr. 6: In der typischen GmbH und in der (GmbH & Co.-) Kommanditgesellschaft besteht eine Vorlagepflicht des Geschäftsführers (Komplementärs) bei Spenden, die über das Tagesgeschäft hinausgehen. Der GmbH-Geschäftsführer muss solche Spenden von sich aus zur Freigabe durch die Gesellschafter vorlegen, sofern diese Freigabe nicht generell im Voraus erteilt ist.

Leitsatz Nr. 7: Es gibt grundsätzlich keine gemeinwohlbezogenen Zustimmungspflichten der Gesellschafter. Diese entscheiden grundsätzlich frei über die Mittelverwendung für kollektive Philanthropie.

53 Die Leitsätze lagen bei dem Referat am 9. November 2001 aus und waren Grundlage der sich anschließenden Diskussion.

*4. Spenden und Aktienrecht*

Leitsatz Nr. 8: Die Spendentätigkeit der AG ist Bestandteil der Leitung der Gesellschaft i.S. von § 76 Abs. 1 AktG. Ein Zustimmungsvorbehalt des Aufsichtsrats kann nach § 111 Abs. 4 Satz 2 AktG durch die Satzung festgelegt werden.

Leitsatz Nr. 9: Eine Eigenzuständigkeit der Hauptversammlung für Spendenentscheidungen kann nur im Rahmen von § 58 Abs. 3 Satz 2 AktG durch die Satzung geschaffen werden. Im Übrigen gilt § 119 Abs. 2 AktG.

Leitsatz Nr. 10: Im Rahmen der Vorstandsverantwortlichkeit (§ 93 AktG) kommt es auf die Angemessenheit der Zuwendungen an. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG kann für die Angemessenheit Hinweise geben, nicht aber bindende Grenzen.

*5. Spendenpublizität im Unternehmen*

Leitsatz Nr. 11: Die Regierungskommission Corporate Governance hat jüngst Regeln empfohlen, nach denen der Vorstand einer Aktiengesellschaft dem Aufsichtsrat oberhalb eines vom Aufsichtsrat festzulegenden Betrags über die Spendentätigkeit berichtspflichtig ist (*Baums* [Hrsg.], Bericht der Regierungskommission Corporate Governance, 2001, Rdnr. 263).

Leitsatz Nr. 12: Die Behandlung von Spenden im Jahresabschluss ist verbesserungsbedürftig (vgl. *Fleischer*, AG 2001, 171, 178 f.).

Leitsatz Nr. 13: Das Informationsrecht der Aktionäre (§ 131 AktG) und Gesellschafter (§ 51 a GmbHG) schließt Informationen über Spendern ein.

**VII. Summary**

Foundation and donation activities are a social policy and legal topic. The discussion regarding donations to political parties as well as compensation for forced labour have made this old topic again be in the spotlight. Opinions differ as to whether and, if so, how sponsoring must be distinguished from corporate donations. As a problem of company law, the subject matter of the contribution is primarily an issue affecting corporations and their organizational rules. However, the problem arises also for partnerships. Donations are not in principle a matter outside the scope of efforts to achieve the object of a trading business. The establishment of a foundation by a commercial business primarily involves problems relating to the charitable nature of the foundation as well as problems relating to foundations behind commercial businesses. This essay does not deal with these issues. The establishment of an incorporated foundation by a commercial corporation is possible only through a new foundation, not by way of a spin-off, as sec. 124 of the German Conversion Act (UmwG) allows foundations only to transfer assets, not to acquire assets by way of a spin-off. The transfer of assets to a foundation requires the approval of the shareholders in the case of a limited liability company or of the partners in the case of a partnership (including GmbH &

Co.). In case of stock corporations, sec. 119 (2) AktG is applicable, including the so-called "Holzmüller doctrine".

In a typical GmbH (limited liability company) and a KG (limited partnership), also in the form of a GmbH & Co. KG, there is an obligation upon the managing director (general partner) to inform the shareholders or partners of donations going beyond the day-to-day business. The managing director of a GmbH must obtain approval of such donations by the shareholders unless such approval is given in a general manner beforehand. In principle, the shareholders are not obliged to approve of any issues relating to the general welfare. In principle they can decide freely on the use of funds for collective philanthropic purposes. The donation activities of a stock corporation constitute an element of the management of the company within the meaning of sec. 76 (1) AktG. According to sec. 111 (4) sent. 2 AktG, the articles of association can require the consent of the supervisory board. The general meeting can be given the power to decide on donations by the articles of association only within the limits of sec. 58 (3) sent. 2 AktG. Apart from that, sec. 119 (2) AktG is applicable. With respect to the responsibility of the management board (sec. 93 AktG), the reasonableness of the donations is decisive. The provision in sec. 9 (1) no. 2 KStG can give guidance with respect to reasonableness, but does not define binding limits. The Government Commission Corporate Governance recently recommended rules according to which the management board of a stock corporation must report to the supervisory board on donations exceeding an amount to be fixed by the supervisory board. In addition, the treatment of donations in the annual accounts must be improved.

The shareholders' information rights (sec. 131 AktG, sec. 51a GmbHG) includes complete information on donation activities of the corporation.

# Der Staat als Stifter: Die Errichtung von Stiftungen durch die öffentliche Hand\*

MARTIN SCHULTE

I. Bestandsaufnahme . . . . .	127	4. Verwaltungsorganisationsrecht . . . . .	138
1. Empirische Rahmenbedingungen . . . . .	127	5. Rechnungskontrolle . . . . .	139
2. Rechtliche Ausgangslage . . . . .	128	6. Haushaltsrecht . . . . .	139
3. Motive für die Wahl der Stiftung als Rechtsform . . . . .	131	7. Bindung nachfolgender politischer Mehrheiten . . . . .	141
II. Problemfelder . . . . .	133	8. Anstaltsträgerstiftungen . . . . .	141
1. Verbandskompetenz . . . . .	134	III. Ergebnis . . . . .	142
2. Gesetzesvorbehalt . . . . .	136	IV. Zusammenfassung . . . . .	142
3. Demokratieprinzip . . . . .	136	V. Summary . . . . .	143

## I. Bestandsaufnahme

### 1. Empirische Rahmenbedingungen

In jüngster Zeit ist ein wohl eher akademischer Streit um die Frage entbrannt, ob wir in Deutschland tatsächlich von einem Stiftungsboom sprechen können. Ohne Zweifel steigt die Zahl der Stiftungsgründungen kontinuierlich. Sicherlich ist aber auch richtig, dass die Zahl potentieller Stifter und das Bruttosozialprodukt mit der Wiedervereinigung ebenfalls gestiegen sind. Neue statistische Erhebungen<sup>1</sup> weisen unter Berücksichtigung dieser Umstände darauf hin, dass die Zahl der Stiftungen 1986 ihren Höhepunkt erreichte, im Anschluss eine Stagnation bzw. gar ein leichter Rückgang zu verzeichnen war und sich erst 1998 wieder die Werte von 1986 einstellten. Unabhängig davon, ob das Glas Wasser nun aber halb voll oder halb leer ist, bleibt jedenfalls festzustellen, dass auch der Staat (zunehmend) als Stifter tätig wird.

Der Bereich des Stiftungswesens der öffentlichen Hand ist extrem unübersichtlich und entzieht sich deshalb einer abschließenden tatsächlichen Bestandsaufnahme. Dies hängt zum einen damit zusammen, dass es an einschlägigen amtlichen Listen und Verzeichnissen fehlt und zum anderen einige Stiftungen äußerst publikumsscheu sind. Aus diesen Gründen ist schon die Gesamtzahl der Stiftungen in Deutschland unbekannt.<sup>2</sup>

\* Verf. betreut an der Juristischen Fakultät der TU Dresden ein Forschungsprojekt von Herrn Wiss. Mitarbeiter Albrecht Fiedler zum Thema »Staatliches Engagement im Dritten Sektor zwischen Formenwahlfreiheit und Formenmissbrauch – dargestellt am Beispiel von Stiftungen«. Für weitere Anregungen und Hinweise zum Thema wären wir dankbar.

1 Dazu *Sprengel*, Statistiken zum Deutschen Stiftungswesen 2001, Arbeitshefte des Maecenata Instituts für Dritter-Sektor-Forschung, Berlin 2001.

2 Eine Übersicht über bisher bekannte Stiftungen bietet das Verzeichnis Deutscher Stiftungen, Darmstadt 2000, das vom Bundesverband Deutscher Stiftungen herausgegeben wird.

Gleiches gilt trotz verschiedener Bemühungen<sup>3</sup> für die Zahl der Stiftungen des Bundes. Diese schwankt je nach Autor erheblich.<sup>4</sup> Nimmt man den Bereich der Länder und Kommunen hinzu, wird die Lage völlig unüberschaubar. Auf Seiten der öffentlichen Hand treten Bund, Länder und Kommunen nicht nur als Alleinstifter sondern auch als Mitstifter mit natürlichen Personen oder anderen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts auf. Selten ist hingegen, dass der Staat mit einem anderen Staat eine Stiftung gründet.<sup>5</sup>

Die bisher bekannten Stiftungen der öffentlichen Hand werden vor allem im Forschungsbereich sowie im kulturellen und sozialen Sektor tätig. Daneben verfolgen Stiftungen Zwecke auf dem Gebiet des Natur- und Verbraucherschutzes sowie der Politik. Zum Teil gründet der Staat die in Stiftungsform errichteten Einrichtungen neu. Gelegentlich erfolgt allein eine Umwandlung aus einer anderen Rechtsform.<sup>6</sup> Bekannte Beispiele aus jüngster Zeit sind die Überlegungen, Universitäten<sup>7</sup> oder Museen<sup>8</sup> in die Trägerschaft von Stiftungen zu überführen oder der Plan der Bundesregierung eine »Nationalstiftung der Bundesrepublik Deutschland für Kunst und Kultur« zu errichten.

## 2. Rechtliche Ausgangslage

Klarer ist hingegen die rechtliche Situation. Trotz fehlender Legaldefinition der Stiftung hat sich in Rechtsprechung und Schrifttum eine Begriffsbestimmung herausgebildet. Danach ist eine Stiftung die vom Stifter geschaffene Institution, welche die Aufgabe hat, mit Hilfe des der Stiftung gewidmeten Vermögens den festgelegten Stiftungszweck dauernd zu verfolgen.<sup>9</sup> Die wesentlichen Elemente des Stiftungsbegriffs sind demzufolge Stiftungszweck, Stiftungsvermögen und Stiftungsorganisation. Daneben existieren Stiftungsgebilde in der Rechtsform einer GmbH oder eines eingetragenen Vereins, die sich Stiftung nennen. Möglich wird dies, weil der Stiftungsbegriff gesetz-

- 3 *Gölz*, Der Staat als Stifter, Bonn 1999; *Kilian*, Stiftungserrichtung durch die öffentliche Hand. Gebrauch, Systematik und Missbrauch im Überblick, Rechtsgutachten erstattet der Bertelsmann-Stiftung und dem Maecenata Institut für Dritter Sektor Forschung, noch unveröffentlicht, Stand: September 2001.
- 4 Dies gilt auch für die letzten Zusammenstellungen dieser Art im Hinblick auf Bundesstiftungen. Während *Gölz*, ebd., zum Ergebnis gelangt, dass es 1998 insgesamt 26 rechtsfähige Bundesstiftungen gab, ermittelte *Kilian*, ebd., S. 3 ff., im Jahre 2001 44 selbständige Bundesstiftungen. Unter »Bundesstiftung« verstehen beide nicht nur vom Bund gegründete sondern auch aus seiner »Sphäre« initiierte und finanzierte Stiftungen.
- 5 Ein Beispiel ist die Deutsch-britische Stiftung zur Erforschung der Industriegesellschaft.
- 6 Dies kann auch eine unselbständige Stiftung sein. So z. B. bis 1990 die »Stiftung Haus der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland«, bis 1997 die Otto von Bismarck-Stiftung oder die Stiftung für das sorbische Volk, die 1998 als rechtsfähige Stiftung der Länder Sachsen und Brandenburg die bis dahin bestehende nichtrechtsfähige Stiftung ablöste.
- 7 Dazu *Ipsen*, Hochschulen als Stiftungen des öffentlichen Rechts?, NdsVBl. 2000, S. 240.
- 8 Als Vorbild gelten oft die sieben hamburgischen Museen, die 1999 in öffentlich-rechtliche Stiftungen umgewandelt wurden.
- 9 v. *Campenhausen*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Auflage, München 1999, § 1 Rdnr. 6.



lich nicht geschützt ist. Diese »Stiftungersatzformen« sollen jedoch nicht Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen sein.<sup>10</sup>

Gesetzliches Leitbild der Stiftung ist die gemeinwohl-konforme Allzweckstiftung.<sup>11</sup> Stiftungen lassen sich u. a. nach der Rechtsform, dem Rechtsträger, dem räumlichen Wirkungsbereich und der Vermögensorganisation unterscheiden.<sup>12</sup> Sie können als selbständige oder nicht selbständige Stiftungen öffentlichen oder privaten Rechts organisiert sein, wobei die Bedeutung nicht selbständiger staatlicher Stiftungen gering ist<sup>13</sup>. Während eine rechtsfähige Stiftung mit der Genehmigung der zuständigen Behörde oder durch Gesetz entsteht<sup>14</sup>, kommt eine unselbständige mit der Unterzeichnung des Treuhandvertrages zustande. Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass im Gegensatz zur sich selbst verwaltenden rechtsfähigen Stiftung, die nicht rechtsfähige Stiftung der Vertretung durch eine natürliche oder juristische Person bedarf, die für sie im Rechtsverkehr auftritt<sup>15</sup>.

Die Unterscheidung zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Stiftungen ergibt sich aus der Gegenüberstellung dieser Stiftungsarten in den §§ 80–88 und 89 BGB. Für beide Typen sind die Merkmale Stiftungszweck, Stiftungsorganisation und Stiftungsvermögen konstitutiv.<sup>16</sup> Zur Charakterisierung einer Stiftung als eine solche öffentlichen Rechts bedarf es keiner ausdrücklichen Deklaration. Vielmehr ist ausreichend, wenn sich die Einordnung der betreffenden Organisation in das staatliche Verwaltungssystem aus dem Gesamtzusammenhang der getroffenen Regelung erkennen lässt.<sup>17</sup>

Anhand des räumlichen Wirkungskreises ist eine Trennung zwischen allgemeinen und kommunalen Stiftungen<sup>18</sup> möglich. Kommunale oder örtliche Stiftungen sind einer kommunalen Gebietskörperschaft zugeordnet und ihre Zweckbestimmungen liegen im Rahmen der öffentlichen Aufgaben dieser Kommune. Außerdem werden sie in der Regel durch die Organe der Körperschaft verwaltet.<sup>19</sup>

10 Die größte privatrechtliche »Stiftung« ist die Robert Bosch Stiftung GmbH.

11 Hof, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, § 8 Rdnr. 56; Reuter, in: Münchener Kommentar, BGB, 4. Auflage, München 2001, Vor § 80 Rdnr. 7; Rawert, in: *Staudinger*, BGB, 13. Auflage, Berlin 1995, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rdnr. 13.

12 Ausführlich Schulte, Staat und Stiftung, Heidelberg 1989, S. 10 ff.

13 Unselbständige Stiftung auf Bundesebene ist z. B. die Stiftung Archiv der Parteien und Massenorganisationen der DDR im Bundesarchiv.

14 Hof, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, § 7 Rdnr. 1 f.; v. Campenhausen, ebda., § 18 Rdnr. 1, 4 f.

15 v. Campenhausen, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, § 2 Rdnr. 5; Hof, ebda., § 36 Rdnr. 1; Schulte, Staat und Stiftung, S. 14.

16 v. Campenhausen, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, § 2 Rdnr. 1.

17 Ebersbach, Die Stiftung des öffentlichen Rechts, Göttingen 1961 S. 41. Vgl. auch Art. 1 Abs. 2 StiftG Bay.

18 Ausführlich dazu Twebues, Rechtsfragen kommunaler Stiftungen, Köln 1996.

19 v. Campenhausen, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, § 30 Rdnr. 7; Schulte, Staat und Stiftung, S. 19; Rawert, in: *Staudinger*, BGB, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rdnr. 147. Ein interessantes Beispiel aus jüngster Zeit ist die »Stiftung Standortsicherung Kreis Lippe«.

Das Stiftungsvermögen kann in Form von Geldkapital, Grundstücken, Immobilien, Sammlungen, Kunstwerken oder Archiven bestehen. Während die Kapitalstiftungen den Stiftungszweck mit Hilfe der aus dem Grundstockvermögen erwirtschafteten Erträge finanzieren, setzen die Anstaltsstiftungen das Anstaltsvermögen, insbesondere Museen oder Sammlungen, direkt zur Erreichung des Zweckes ein.<sup>20</sup> Idealtyp der Stiftung ist die Vermögensstiftung. Sie verwirklicht ihren Stiftungszweck aus den Erträgen ihres Vermögens. Demgegenüber erhalten Einkommensstiftungen jährlich Mittel aus dem Bundes-, Landes- oder Gemeindehaushalt zur Erfüllung ihrer Ziele. Auf Grund der enormen Kosten, die erforderlich sind, um ein ausreichendes Stiftungsvermögen zur Verfügung zu stellen, überwiegt die Anzahl der Einkommensstiftungen die Zahl der Vermögensstiftungen.<sup>21</sup> Lediglich die Volkswagen-Stiftung, die Deutsche Bundesstiftung Umwelt und die Stiftung »Erinnerung, Verantwortung und Zukunft« weisen ein Stiftungskapital in Milliardenhöhe auf. Diese Größenordnungen werden von Landesstiftungen nicht erreicht.<sup>22</sup> Die Kulturstiftungen besitzen zwar ein hohes, wenn auch monetär nicht bezifferbares Vermögen an Kulturgütern, in der Regel werden sie jedoch nur mit einem geringen Stiftungskapital ausgestattet.<sup>23</sup>

Dadurch steht die Mehrzahl der Stiftungen der öffentlichen Hand häufig vor dem Problem, dass sie unter reinen Marktbedingungen nicht überleben können. Die erzielten Einnahmen reichen in der Regel bei weitem nicht aus, um die Betriebskosten zu decken. Zugleich ist die Möglichkeit, durch Rationalisierungen Kosten zu senken, sehr begrenzt. Deshalb bedürfen neben den meisten kulturellen und sozialen Einrichtungen auch die Forschungsinstitutionen der Unterstützung und Förderung. Der Großteil der Finanzierung erfolgt aus öffentlichen Mitteln durch den Staat. In den Jahren 1999 und 2000 betragen die Zuwendungen des Bundes an Stiftungen zusammen mehr als 3 Milliarden DM. Davon entfielen 1999 auf das Deutsche Elektronen-Synchrotron (DESY) und die Stiftung Preußischer Kulturbesitz jeweils über 250 Millionen DM.<sup>24</sup> Insbesondere im Bereich der Kulturförderung entspricht es einer europäischen Tradition, dass die kulturelle Grundversorgung durch die öffentliche Hand, vor allem durch Länder und Kommunen geleistet wird. Daneben gewinnt jedoch das Sponsoring durch Mittelbereitstellung aus dem Bereich der Wirtschaft zunehmend an Bedeutung.

Die Rechtsform Stiftung bietet auch eine interessante Variante des public-private-partnership, also der Kooperation von Privaten und der öffentlichen Hand zur ge-

20 *v. Campenhausen*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), *Handbuch des Stiftungsrechts*, § 2 Rdnr. 18.

21 Einen Überblick über die Finanzierung von Stiftungen durch den Bund gibt *Kilian* (Fn.3), S. 39 ff. und *ders.*, *Stiftungen als staatliche Nebenhaushalte*, in: *Bundesverband Deutscher Stiftungen* (Hrsg.), *Ein modernes Stiftungsprivatrecht zur Förderung und zum Schutz des Stiftungsgedankens*, Berlin 2001, S. 71 (80 ff.).

22 Eine Ausnahme stellt die Bayerische Forschungsstiftung dar, die ein Stiftungskapital von ca. einer halben Milliarde Euro besitzt.

23 Die Stiftung Preußischer Kulturbesitz wurde bei ihrer Gründung 1953 gar nur mit einem Vermögen von 5.000 DM bedacht, erhielt im Jahre 2001 jedoch Bundeszuwendungen in Höhe von 324,6 Mio. DM (ohne Investitionszuschüsse).

24 *Kilian*, *Stiftungen als staatliche Nebenhaushalte*, in: *Bundesverband Deutscher Stiftungen* (Hrsg.), *Ein modernes Stiftungsprivatrecht zur Förderung und zum Schutz des Stiftungsgedankens*, S. 71 (80 ff.).

meinsamen Wahrnehmung von Aufgaben. Ein – nicht unumstrittenes – Beispiel hierfür ist die vom Freistaat Sachsen, der Stadt Dresden und der Deutschen Krankenversicherung AG gegründete Stiftung Deutsches Hygiene-Museum in Dresden. Denkbar ist z. B. auch die Bereitstellung von Sammlungen durch private Sammler oder Künstler, die Platz in einem Museum finden, das aus öffentlichen Mitteln errichtet wird oder die Beteiligung von Wirtschaftsunternehmen an Forschungsprojekten. Aus dem Bereich des Dritten Sektors kann neben finanzieller Unterstützung auch ehrenamtliches Engagement gewonnen werden. Zum eben genannten Dritten Sektor gehören auch und vor allem Stiftungen.

### *3. Motive für die Wahl der Stiftung als Rechtsform*

Auf Grund der sich verschlechternden finanziellen Situation der öffentlichen Haushalte werden die Mittel für wissenschaftliche, kulturelle und soziale Einrichtungen zunehmend gekürzt. Das führt bei den betroffenen Institutionen zu Sparzwängen und Verschlinkungen, die teilweise ein Überleben fraglich erscheinen lassen. Deshalb kommt es auch immer wieder zur Schließung einzelner – selbst traditionsreicher – Einrichtungen. Nicht nur am Beispiel von Museen, Theatern, Opern oder Forschungsanstalten wird deutlich, dass der – nicht zuletzt wirtschaftliche – Erfolg dieser Einrichtungen eine langfristige Planung erforderlich macht. Mit jährlichen Kürzungen der Etats werden nicht nur deren finanziellen Spielräume enger. Zugleich fördern diese Einsparmaßnahmen Verunsicherung, Desorientierung und Fehlleistungen bei den Mitarbeitern. Die notwendigen Kürzungen führen unter Umständen zusätzlich in einen Teufelskreis. Denn mit der verstärkten Beachtung von wirtschaftlichen Gesichtspunkten werden häufig Angebotsumfang und Öffnungszeiten reduziert oder erforderliche Investitionen verschoben bzw. gar nicht vorgenommen. Damit stellen diese Einrichtungen jedoch zugleich ihre Existenzgrundlage – die Möglichkeit der Entwicklung neuer Erkenntnisse bzw. die Gunst des Publikums – aufs Spiel. Zudem bedeutet eine allein an Kostengesichtspunkten orientierte Arbeit in der Regel auch, dass neue, zukunftsweisende Ideen kaum eine Chance haben, vom Staat gefördert zu werden.

Aber was ist das Besondere an Stiftungen, das sie anscheinend als Organisationsform der mittelbaren Staatsverwaltung prädestiniert?<sup>25</sup> Eine Stiftung ist ein auf Dauer einem bestimmten Zweck gewidmetes Vermögen und besitzt Autonomie. Deshalb kann mit Hilfe der Stiftung eine zum einen weitgehend selbständige und zum anderen langfristige Absicherung einer Institution erreicht werden. Dies gilt insbesondere, wenn ihr Kapitalstock ausreichend ist und sie nicht von Zuwendungen oder Zustiftungen abhängig macht. Des Weiteren spricht für die Stiftungsform, dass ihre Erträge zu-

25 Allgemein zu den Motiven der Verselbstständigung von Verwaltungseinheiten Müller, Rechtsformenwahl bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben (Institutional choice), Köln 1993, S. 155 ff. m. w. N. Zu Motiven und Funktion staatlicher Stiftungen Schlip, Der Staat als Stifter. Außenlinien einer Problematik, in: Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Ein modernes Stiftungsprivatrecht zur Förderung und zum Schutz des Stiftungsgedankens, S. 123 (126 ff.). Kilian (Fn. 3), S. 37 ff. nennt als erkennbare Funktionen eine Auffangfunktion, Konservierungsfunktion, Neutralisierungsfunktion, Entlastungsfunktion, Kompensations- und Stützungsfunktion, soziale Nothilfefunktion, Aufmerksamkeitsfunktion und Initiativfunktion.

meist kalkulierbar sind. Dadurch ist für die Einrichtung eine gesicherte finanzielle Planung möglich. Zudem sind die Möglichkeiten parteipolitischer Einflussnahmen durch ihre Verselbstständigung stark reduziert. Zugleich wird eine gewisse Kontinuität geschaffen, die nicht durch einen personellen Wechsel tangiert wird. Hinzu kommt, dass die Stiftungsform die Funktion einer »Filterwirkung« übernimmt. Kultur-, wissenschafts- oder sozialpolitische Auflagen bzw. Anträge werden ebenso gebremst, wie Einmischungsversuche. Diese Funktion sollte nicht unterschätzt werden, da vor dem Hintergrund ökonomischer Interessen Einflussnahmen die Unabhängigkeit von Wissenschaft und Kultur gefährden können. Gerade diese ist jedoch für den Erhalt der Vielgestaltigkeit und der Weiterentwicklung von Kunst, Kultur, Politik und Wissenschaft erforderlich. Durch die Rechtsform »Stiftung« besteht die Möglichkeit, ungewöhnliche und innovative Ideen auszuprobieren, ohne unter dem Damoklesschwert der Kürzung von Zuwendungen zu stehen.

Die Rechtsform ist auch behilflich bei der Einwerbung von Vermögen privater Spender, denn es wird mit dem Image einer »Stiftung« geworben. Zum einen wird in der Bevölkerung mit »Stiftung« vor allem Freigiebigkeit und Altruismus verbunden.<sup>26</sup> Zum anderen hat die Stiftung aber auch deshalb einen so guten Ruf, weil der Stiftungszweck dauerhaft festgelegt und einer Veränderung durch den Stifter oder die Mitglieder entzogen ist. Aus diesem Grund wird ihr im Gegensatz zur Anstalt oder Körperschaft ein öffentlicher »good will« entgegengebracht, dessen sich staatliche Stifter durchaus bewusst sind.<sup>27</sup> Auf diese Weise können leichter Zustiftungen und ehrenamtliches Engagement gewonnen werden, als dies bei öffentlichen Einrichtungen der Fall wäre. Denn die Rechtsform Stiftung ermöglicht es, das Engagement mehrerer Stifter zu bündeln, sei es im privaten oder öffentlichen Bereich oder als public-private-partnership. Außerdem gilt es zu berücksichtigen, dass das Privatvermögen der Deutschen gegenwärtig auf Rekordsummen ansteigt.<sup>28</sup> Gleiches gilt auch für das jährlich vererbte Vermögen.<sup>29</sup> Einen Teil dieses Potentials möchte der Staat für seine Zwecke nutzbar machen.<sup>30</sup> In der Bevölkerung herrscht jedoch der Glaube, dass eine Stiftung nur mit einem großen Vermögen schlagkräftig genug ist, ihren Zweck zu erreichen. Durch den Zusammenschluss von mehreren Stiftern mit gleichgerichteten Zielen, kann auch mit relativ geringem Einsatz des Einzelnen eine Stiftung errichtet werden, die dauerhaft ihre Zwecke erfüllt. Und auch auf Landesebene lassen sich durch die Kooperation mehrerer Länder bzw. die Zusammenarbeit von Kommunen und Ländern bedeutende Institutionen, insbesondere Kultureinrichtungen, unterhalten.<sup>31</sup>

26 *Ipsen* (Fn. 7), S. 240 (241).

27 *Kilian* (Fn. 3), S. 38.

28 Die Angaben schwanken zwischen 5,2 Billionen DM im FDP-Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Stiftungsrechts, BT-Drs. 14/336, S. 2 und 14 Billionen DM nach einer Schätzung der Deutschen Gesellschaft für Erbrechtskunde.

29 Auch hier liegen die Angaben im FDP-Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Stiftungsrechts, BT-Drs. 14/336, S. 2 mit 250 Mrd. DM deutlich unter den Erwartungen der Deutschen Gesellschaft für Erbrechtskunde, die die jährliche Erbmasse mit ca. 400 Milliarden DM beziffert.

30 Skeptisch *Ipsen* (Fn. 7), S. 240 (242 f.).

31 Beispiele dafür sind die Stiftung Preußische Schlösser und Gärten Berlin-Brandenburg, die Kulturstiftung der Länder, die Stiftung Bauhaus Dessau oder die Stiftung Weimarer Klassik.

Für die öffentliche Hand kommt hinzu, dass sich Bund, Länder und Kommunen mit der Bereitstellung des Stiftungsvermögens einer laufenden Ausgabeposition im Haushalt entledigen – sofern das zugewendete Vermögen ausreicht, den Stiftungszweck nachhaltig zu erfüllen. Besteht das Grundstockvermögen zunächst nur aus der eigengenutzten, nicht ertragbringenden Immobilie, ist die Stiftung auch in Zukunft von privaten und öffentlichen Zuschüssen abhängig. Sobald der Kapitalstock hinreichend aufgebaut ist, kann die Institution Unabhängigkeit erlangen. Dazu kommt noch, dass – zumindest auf dem Papier – Planstellen eingespart werden. Da Stiftungen ausschließlich einer Rechtsaufsicht unterliegen<sup>32</sup>, wird mit der Reduzierung der Aufsichtspflichten des Staates zugleich das damit verbundene Personal auf ein Minimum gesenkt. Daneben besteht für Stiftungen die Möglichkeit der Rechnungslegung nach den Grundsätzen des kaufmännischen Rechnungswesens und die Möglichkeit einer freieren Gestaltung der Aufbau- und Ablauforganisation ohne Bindung an öffentliches Haushalts- und Organisationsrecht.

All diese Motive dürfen jedoch nicht über folgendes hinwegtäuschen: die Stiftung ist nicht mit einem »Geldesel« zu verwechseln.<sup>33</sup> Ebenso ist diese Rechtsform ungeeignet, wenn eine möglichst große Partizipation gesellschaftlicher Kräfte angestrebt wird. Für diese Fälle sind verbandsmäßig organisierte Rechtsformen zweckmäßiger. Dies betrifft insbesondere Bürgerstiftungen, die zum Teil von den Kommunen initiiert und gefördert werden. Bei ihnen wird teilweise versucht, entgegen der nichtkorporativen Natur der Stiftung Verbandselemente einzuführen.

## II. Problemfelder

Allerdings gibt es auch Probleme beim Einsatz von Stiftungen der öffentlichen Hand. Von Privatpersonen oder Unternehmen gegründete Stiftungen sehen sich relativ geringen Schranken gegenüber. Denn für die Wahl der Organisationsform »Stiftung« streitet auf der Seite privater Mäzene das Grundrecht auf Stiftung (Art. 2 Abs. 1 GG bzw. Art. 14 GG).<sup>34</sup> Die innere Organisation der Stiftung ist so zu gestalten, dass sie ihre definitionsbedingte Unabhängigkeit behält, was sich gerade in den sensiblen Bereichen von Wissenschaft, Kunst, Kultur und Politik förderlich auswirkt. Das bedeutet allerdings nicht, dass die Mitwirkung des bzw. der Stifter in den Stiftungsorganen ausgeschlossen werden muss. Denn auch der Stifter ist an den in der Stiftungssatzung zum Ausdruck kommenden Stiftungszweck gebunden und kann ihn nicht mehr ändern. Darüber hinaus muss das Stiftungsvermögen zur nachhaltigen Zweckverwirklichung ausreichen.

32 Vgl. § 8 Abs. 1 StiftG B-W; Art. 18 Abs. 1 StiftG Bay; § 7 Abs. 2 StiftG Bln; § 18 Abs. 1 StiftG Bdb; § 11 StiftG Bre; § 18 StiftG DDR; § 10 Abs. 1 StiftG He; § 14 Abs. 1 StiftG M-V; § 10 Abs. 1 StiftG Nds; § 17 Abs. 1 StiftG NRW; § 26 StiftG Rh-Pf; § 10 Abs. 1 StiftG Saar; § 18 StiftG S-A; § 8 StiftG S-H; § 18 StiftG Th. Eine Ausnahme bildet Hamburg, wo gemäß § 8 Abs. 1 S. 2 AGBGB Hbg der Umfang der Aufsichtstätigkeit im Ermessen der Stiftungsaufsichtsbehörde liegt.

33 So zu Recht *Kilian* (Fn. 3), S. 47.

34 *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhansen* (Hrsg.), *Handbuch des Stiftungsrechts*, § 4 Rdnr. 4 ff.; *Schulte*, *Staat und Stiftung*, S. 35 ff.

Dies wird bei der Errichtung einer rechtsfähigen Stiftung von der Stiftungsbehörde im Rahmen der Genehmigungserteilung geprüft. Gerade wenn das Stiftungsvermögen in Sachvermögen besteht, sollte daneben noch ein monetäres Vermögen vorhanden sein, aus dessen Erträgen die laufenden Kosten, z. B. für Personal, Lagerung, Restaurierung oder Präsentation, bestritten werden können. Denn vor allem die Unabhängigkeit von Zuwendungen sichert eine inhaltliche Eigenständigkeit, die das Charakteristikum der Stiftung ist.<sup>35</sup>

Wesentlich schwerwiegendere Bedenken bestehen demgegenüber bei der Gründung von Stiftungen durch den Staat. Im Gegensatz zu natürlichen Personen ist er nicht grundrechtsberechtigt sondern grundrechtsverpflichtet. Deshalb ist die Gründung einer Stiftung durch die öffentliche Hand keine Grundrechtsausübung. Trotzdem besteht, von Ausnahmen abgesehen<sup>36</sup>, für den Staat grundsätzlich Formenwahlfreiheit. Aus diesem Grund kann er zwischen den Handlungs- und Organisationsformen wählen und zusätzlich entscheiden, ob er einer Einrichtung Rechtspersönlichkeit verleiht. Stiftungen sind zwar in Art. 87 Abs. 3 S. 1 GG nicht erwähnt, werden allerdings in ihrer öffentlich-rechtlichen Variante von der ganz h. M. als mit umfasst angesehen.<sup>37</sup> Auf Landesebene gilt entsprechend den Vorgaben der jeweiligen Landesverfassung das Gleiche. Art. 87 Abs. 3 S. 1 GG kommt als Kompetenznorm für die Errichtung einer Stiftung durch den Bund allerdings nur dann in Betracht, wenn sich die wahrzunehmende Aufgabe zentral durch einen bundesrechtlichen Verwaltungsträger erledigen lässt.<sup>38</sup>

### 1. Verbandskompetenz

Die Entscheidung für die Rechtsform Stiftung ist die Festlegung einer Organisationsform. Da die Organisation der Verwaltung lediglich Mittel zur Erfüllung ihrer Aufgaben ist, muss die Errichtung einer Stiftung im Rahmen der Verbandskompetenz des jeweiligen Rechtsträgers liegen.<sup>39</sup> Hoheitsträger dürfen deshalb auch im Wege der Vonselbstständigkeit nicht in Verwaltungszuständigkeiten eines anderen Hoheitsträgers eingreifen. Nach Art. 30 GG ist die Ausübung der staatlichen Befugnisse und die Erfüllung der staatlichen Aufgaben grundsätzlich Sache der Länder. Dies gilt ebenso für die Vollziehung von Bundesgesetzen (Art. 83 GG). Einfluss der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie in Art. 28 Abs. 2 GG ist die Befugnis zur Regelung der Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft. Daraus folgt zum einen, dass auch den Kommunen die Wahl der Rechtsform Stiftung offensteht und zum anderen, dass Bund und

35 *Kilian* (Fn. 3), S. 39.

36 So z. B. ausdrücklich für die Sozialversicherungsträger, die gemäß § 87 Abs. 2 GG als öffentlich-rechtliche Körperschaften geführt werden.

37 *Schulte*, Staat und Stiftung, S. 61 f.; *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, München 2001, § 5 Rdnr. 43 f.; *Lerche*, in: *Maunz/Dürig*, GG, München, Art. 87 Rdnr. 191; *Krebs*, Verwaltungsorganisation, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band III, 2. Auflage, Heidelberg 1996, § 69 Rdnr. 56.

38 Dies ergibt sich aus dem Verhältnis von Art. 87 Abs. 3 S. 1 zu S. 2 GG. *Schulte*, Staat und Stiftung, S. 62 f.

39 *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, § 5 Rdnr. 4, 41.

Länder diesen Bereich von kommunaler Eigenverantwortlichkeit zu wahren haben. Abgesehen von geschriebenen Bundeszuständigkeiten können ungeschriebene Zuständigkeiten des Bundes kraft Natur der Sache<sup>40</sup> oder kraft Sachzusammenhangs<sup>41</sup> bestehen. Das Bundesverfassungsgericht hat zu Recht festgestellt, dass Überregionalität oder ein Bedürfnis nach bundeseinheitlicher Regelung für sich genommen noch keine Bundeszuständigkeit rechtfertigen.<sup>42</sup> Andernfalls ließe sich die grundgesetzliche Verteilung der Zuständigkeiten, die eine grundsätzliche Länderzuständigkeit (Art. 30, 70, 83 GG) vorsieht, relativ einfach umgehen. Damit bleibt z. B. die Kompetenz des Bundes, Kulturstiftungen zu errichten, auf Ausnahmefälle beschränkt.<sup>43</sup> Weil die Kulturhoheit bei den Ländern liegt, wird eine regionale Vielfalt in der Trägerschaft erzielt, die Ausdruck des Föderalismus ist. Einen großen Anteil daran haben vor allem die Kommunen als Träger von Kultureinrichtungen.

Eine gemeinsame Stiftungserrichtung durch Bund und Länder wird zumeist am Verbot der Mischverwaltung<sup>44</sup> scheitern, dass von klar getrennten Verwaltungsbereichen und -zuständigkeiten ausgeht. Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass die Verwendung des Begriffs »Mischverwaltung« zur klassifizierenden Kennzeichnung einer bestimmten Art verwaltungsorganisatorischer Erscheinungsform sinnvoll sein mag, ohne dass sich daraus etwas für die Prüfung der Zulässigkeit eines Zusammenwirkens von Bundes- und Landesbehörden ergibt. Denn die Art einer Verwaltungsorganisation »ist nicht deshalb verfassungswidrig, weil sie als Mischverwaltung einzuordnen ist, sondern nur, wenn ihr zwingende Kompetenz- oder Organisationsnormen oder sonstige Vorschriften des Verfassungsrechts entgegenstehen.«<sup>45</sup> Allerdings kennt auch das Grundgesetz Formen zulässiger »Mischverwaltung«. Die Gemeinschaftsaufgaben nach Art. 91a, 91b GG gehören z. B. in diesen Bereich.<sup>46</sup> Lediglich die Errichtung von Großforschungseinrichtungen, wie z. B. die Stiftung Deutsches Krebsforschungszentrum, lassen sich auf Art. 91b GG stützen. Hingegen hat Art. 91a GG bisher keine Anwendung im Stiftungsbereich gefunden. Den Ländern ist es hingegen nicht verwehrt, gemeinsam Stiftungen zu gründen.<sup>47</sup>

40 BVerfGE 22, S. 180 (217).

41 BVerfGE 3, S. 407 (421).

42 BVerfGE 12, S. 205 (251 f.).

43 Soviel zur Zulässigkeit einer »Nationalstiftung der Bundesrepublik Deutschland für Kunst und Kultur«! Ausnahmen im kulturellen Bereich bilden die auswärtige Kulturkompetenz des Bundes gemäß Art. 32 GG i. V. m. Art. 73 Nr. 1 GG, die Förderung der wissenschaftlichen Forschung nach Art. 74 Nr. 13 GG oder Art. 135 Abs. 4 GG, auf dem die Errichtung der Stiftung Preußischer Kulturbesitz beruht. Dazu *Hense*, Bundeskulturpolitik als verfassungs- und verwaltungsrechtliches Problem, DVBl. 2000, S. 376.

44 *Schulte*, Staat und Stiftung, S. 61 f.

45 BVerfGE 63, S. 1 (38).

46 Daneben kommen spezielle Kooperationsformen in Sonderlagen in Betracht. Vgl. Art. 35, 91 GG.

47 Dies ergibt sich aus dem Gegenschluss zu Art. 130 Abs. 3 GG. Siehe auch *v. Campenhausen*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, § 15 Rdnr. 9; *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, § 5 Rdnr. 80.

## 2. Gesetzesvorbehalt

Eine weitere Schranke staatlicher Organisationsgewalt stellt der institutionalisierte Gesetzesvorbehalt dar. Auf Bundesebene verlangt Art. 87 Abs. 3 S. 1 GG, dass die Errichtung öffentlich-rechtlicher Stiftungen durch Gesetz erfolgt. Demgegenüber fordern die Landesverfassungen eine Errichtung durch oder auf Grund eines Gesetzes. Im stiftungsrechtlichen Schrifttum wird die Ausdehnung des institutionellen Gesetzesvorbehaltes auf die Gründung privatrechtlicher Stiftungen durch die öffentliche Hand aus unterschiedlichen Gründen befürwortet.<sup>48</sup>

## 3. Demokratieprinzip

Eine weitere Einschränkung staatlichen Engagements im Stiftungswesen könnte sich aus dem Demokratieprinzip ergeben. Das Verfassungsrecht des Bundes und der Länder gestaltet die Demokratie als Staats- und Regierungsform besonders aus. Sie knüpft am Prinzip der Volkssouveränität an (Art. 20 Abs. 1 und 2 GG). Zugleich bekennt sich das Grundgesetz zur repräsentativen Demokratie (Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG). Das Demokratieprinzip verlangt, dass die Staatsgewalt vom Volk ausgeht. »Staatsgewalt« ist, ohne auf den Bereich hoheitlichen Handelns beschränkt zu sein, sämtliches amtliche Handeln staatlicher Organe mit Entscheidungscharakter.<sup>49</sup> Das »Ausgehen« der Staatsgewalt »vom Volke« bedeutet, dass alle Entscheidungen, die von Amtswaltern getroffen werden, demokratisch legitimiert sein müssen.

Stiftungen privaten Rechts, die vom Staat unter dauerhafter Inanspruchnahme öffentlicher Mittel errichtet wurden, sind und bleiben grundsätzlich Teil der mittelbaren Staatsverwaltung.<sup>50</sup> Deshalb bedarf nicht nur die Errichtung einer Stiftung durch die öffentliche Hand sondern zugleich ihr Handeln demokratischer Legitimation. Die Gründung einer Stiftung durch Parlament oder Verwaltung ist ohne Zweifel demokratisch legitimiert. Ob sich an der Notwendigkeit demokratischer Legitimation des Stiftungshandelns dann etwas ändert, wenn sich die vom Staat aus öffentlichen Mitteln errichtete Stiftung im Laufe der Zeit mehr und mehr (auch finanziell) verselbstständigt, z. B. durch die Einwerbung privater Sponsorengelder von staatlicher Finanzierung praktisch unabhängig wird, erscheint zweifelhaft, zumindest aber detaillierter Einzelfallprüfung bedürftig.

Um zu verhindern, dass die einzelnen Gewalten eine Eigenständigkeit entwickeln, die sich nicht mehr auf das Volk zurückführen lässt, bedürfen sowohl die personelle

48 Vgl. *Ossenbühl*, Stiftungen als institutionelle Sicherung der Wissenschaftsfreiheit, in: *Classen/Dittmann/Fechner/Gassner/Kilian* (Hrsg.), »In einem vereinten Europa dem Frieden der Welt zu dienen ...« Liber amicorum Thomas Oppermann, Berlin 2001, S. 841 (848 f.); *Schulte*, Staat und Stiftung, S. 68 f.; *Kilian* (Fn. 3), S. 57 ff.

49 *Böckenförde*, Demokratie als Verfassungsprinzip, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band I, 2. Auflage, Heidelberg 1995, § 22 Rdnr. 12; BVerfGE 47, S. 253 (273); BVerfGE 83, S. 60 (73); BVerfGE 93, S. 37 (68); siehe neuerdings auch *Kämmerer*, Privatisierung, Tübingen 2001, S. 190 ff.

50 *Schulte*, Staat und Stiftung, S. 67 ff.; *Reuter*, Stiftung und Staat, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München 2001, S. 139 (157).



Besetzung als auch die Inhalte staatlicher Tätigkeit – und somit auch von Stiftungen der öffentlichen Hand – demokratischer Legitimation. Dabei sind zwei Legitimationsstränge denkbar – zum einen die personelle, die auf einer ununterbrochenen Legitimationskette der Handelnden zum Volk beruht<sup>51</sup> und zum anderen die sachlich-inhaltliche Legitimation. Diese setzt die Steuerung der betreffenden Verwaltungstätigkeit durch Bindung des Organwalters an inhaltliche Vorgaben und die Kontrolle ihrer Beachtung voraus. Des Weiteren wird sachlich-inhaltliche Legitimation durch die Verantwortlichkeit des Parlaments gegenüber dem Volk sowie der Regierung und Minister gegenüber dem Parlament vermittelt.<sup>52</sup>

Probleme können nun deshalb entstehen, weil die stiftenden Hoheitsträger keine gesellschaftsrechtlichen Einflussmöglichkeiten auf die Stiftung besitzen. Dies ist Konsequenz des nichtkorporativen Charakters der Stiftung. Dadurch wird eine inhaltliche Steuerung erschwert. Die staatliche Stiftungsaufsicht kann diese Lücke im Einwirkungsbereich nicht beheben. Zum einen unterliegen Stiftungen ausschließlich einer Rechtsaufsicht, die lediglich die Einhaltung von Satzung und Gesetz überwacht. Die Errichtung von Stiftungen durch Bund, Länder und Kommunen ist jedoch oft von dem Wunsch geleitet, dieser Einrichtung eine gewisse Autonomie zu verleihen – wie sie für Stiftungen typisch ist. Dies bedingt, dass die inhaltlichen Anforderungen, die im Stiftungsgesetz bzw. der Stiftungssatzung niedergelegt sind, zumeist einen Spielraum für die Stiftungsorgane beinhalten. Zugleich werden damit die Möglichkeiten der Stiftungsaufsicht eingeschränkt, eine Verletzung von Satzung oder Gesetz festzustellen. Zum anderen stellt sich bei Bundesstiftungen das Problem, dass diese Stiftungen der Aufsicht des Landes unterliegen, in dem sie ihren Sitz haben. Allerdings kann eine Landes(-stiftungs-)behörde einer Bundesstiftung keine demokratische Legitimation vermitteln<sup>53</sup>, da die zuständige Behörde lediglich vom jeweiligen Landesvolk legitimiert ist<sup>54</sup>, die Entscheidungen einer Bundesstiftung jedoch dem Bundesvolk gegenüber verantwortet werden müssen.

Die Stiftung beruht auf den Komponenten Stiftungsvermögen, Stiftungszweck und Stiftungsorganisation und zeichnet sich durch ihre Autonomie aus. Deshalb ist auch fraglich, inwieweit eine Steuerung der Stiftung über Weisungen möglich ist. Die Stiftungsorgane sind an den im Stiftungsgeschäft und der Stiftungssatzung zum Ausdruck kommenden Stifterwillen gebunden. Die daraus resultierende Autonomie der Stiftung und die Eigenverantwortung der Mitglieder der Stiftungsorgane stehen einer Fremdbestimmung, wie sie durch Weisungen erfolgen würde, entgegen. Deshalb ist die Stiftung eine weisungsfeindliche Institution.<sup>55</sup> Dies schränkt die Möglichkeit einer zulässigen Steuerung über Weisungen deutlich ein. Damit entsteht zugleich ein anderes Problem. Die Verantwortlichkeit der Regierung gegenüber dem Parlament besteht nicht nur für ihr eigenes Verhalten, sondern auch für das Handeln ihrer nachgeordneten Organe,

51 BVerfGE 93, S. 37 (67); BVerfGE 83, S. 60 (73).

52 *Böckenförde*, Demokratie als Verfassungsprinzip, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band I, § 22 Rdnr. 21; *Herzog*, in: *Maunz/Dürig*, GG, Art. 20 II Rdnr. 48; BVerfGE 93, S. 37 (66); BVerfGE 83, S. 60 (72).

53 *Ossenbühl* (Fn. 48), S. 841 (848).

54 BVerfGE 83, S. 60 (74 f.).

55 *Ossenbühl* (Fn. 48), S. 841 (847).

unabhängig davon, ob sie es kannte oder kennen konnte. Verantwortlichkeit setzt allerdings voraus, dass der Verantwortliche eine Einflussnahmemöglichkeit auf das Handeln seiner nachgeordneten Organe besitzt.<sup>56</sup> Gerade dies wird jedoch im Bereich von Stiftungen dadurch begrenzt, dass die Erteilung von Weisungen an Stiftungsvertreter nur beschränkt möglich ist.

#### 4. Verwaltungsorganisationsrecht

Um dieses Legitimationsdefizit abzubauen, werden staatliche bzw. kommunale Stiftungen oft der direkten Aufsicht eines Ministeriums bzw. der Gemeindeverwaltung unterstellt oder dem Muttergemeinwesen Einwirkungsrechte in der Stiftungssatzung zugestanden.<sup>57</sup> Allerdings stellt sich dann die Frage, ob es sich bei diesen Organisationen im Bereich des öffentlichen Rechts noch um Stiftungen oder nicht vielmehr um Anstalten handelt. Mit der Frage nach der Abgrenzung der juristischen Personen Körperschaft, Anstalt und Stiftung betreten wir einen Bereich des staatlichen Organisationsrechts, dem man »eine kaum noch zu übertreffende Uneinigkeit im staats- und verwaltungsrechtlichen Schrifttum«<sup>58</sup> bescheinigen muss. Lediglich die Unterscheidung zwischen Körperschaft und Stiftung sowie zwischen Körperschaft und Anstalt kann als gesichert gelten. Die Körperschaft besitzt im Gegensatz zur Anstalt und zur Stiftung Mitglieder. Es gab die verschiedensten Versuche, Stiftung und Anstalt voneinander abzugrenzen.<sup>59</sup> Dabei ist in Abkehr von der älteren Lehre, die Stiftungen im Bereich des öffentlichen Rechts der Anstalt zurechneten<sup>60</sup>, die Ansicht am überzeugendsten, die danach unterscheidet, welchem Einfluss des Muttergemeinwesens die Institution unterworfen ist. Eine Stiftung sei dadurch gekennzeichnet, dass sich der Einfluss des Trägers im Stiftungsgeschäft bzw. Stiftungsakt erschöpfe, »während Zweckbestimmung, Organisation, Verwaltung und Fortbestand einer Anstalt der dauernden Einflussnahme und Dispositionsbefugnis des Trägers unterworfen« bleibe.<sup>61</sup>

Deshalb führen zu weitgehende Einwirkungsrechte des Staates auf seine Stiftungen des öffentlichen Rechts dazu, dass diese entgegen ihrer eigentlichen Rechtsform Anstalt als Stiftungen bezeichnet werden. Im Sektor des privaten Rechts gibt es keine Anstalten. Dann wird aber durch ausgedehnte Einflussnahmemöglichkeiten der öffentlichen Hand auf privatrechtliche »Stiftungen« ein Mischtyp geschaffen, der dem *numerus clausus* der juristischen Personen des privaten Rechts zuwiderläuft. Einwirkungsrechte der öffentlichen Hand beeinträchtigen daneben auch die Rechtssicherheit des

56 Dreier, Hierarchische Verwaltung im demokratischen Staat, Tübingen 1991, S. 134, 136; Emde, Die demokratische Legitimation der funktionalen Selbstverwaltung, Berlin 1991, S. 344; Herzog, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 65 Rdnr. 93 ff.; Lerche, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), GG, Art. 86 Rdnr. 41, 47.

57 Eine Übersicht dazu bietet Götz, Der Staat als Stifter, S. 128 ff.

58 Schulte, Staat und Stiftung, S. 7.

59 Dazu Schulte, Staat und Stiftung, S. 7 ff.

60 Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 8. Auflage, Tübingen 1928, § 7 II 1 Anm. 26; Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, II. Band, 2. Auflage, München, Leipzig 1917, § 56, S. 599 f.

61 Wolff, Verwaltungsrecht II, München, Berlin 1962, § 102 I. a) 3., S. 297.

Rechtsverkehrs mit der Stiftung. Dies gilt vor allem für Zustifter und Spender, die die Stiftung deshalb unterstützen, weil sie den Stiftungszweck für förderwürdig halten – was jedoch z. B. bei einer Anstalt nicht auf Dauer sichergestellt ist. Sie kann jederzeit aufgehoben oder im Zweck verändert werden. Aber gerade die Staatsferne motiviert Privatpersonen oder Unternehmen, Stiftungen zu fördern und genau dies ist der öffentlichen Hand bewusst, wenn sie Stiftungen gründet.<sup>62</sup>

### *5. Rechnungskontrolle*

Außerdem kann die Gründung und Finanzierung von Stiftungen durch Bund, Länder und Kommunen geeignet sein, Vermögen der öffentlichen Hand und seine Verwendung der Kontrolle durch die Parlamente zu entziehen. Zwar unterliegen öffentlich-rechtliche Stiftungen des Bundes, der Länder und Gemeinden einer externen Rechnungsprüfung durch den Bundes- bzw. Landesrechnungshof oder Rechnungsprüfungsämter. Eine Rechnungsprüfung von privatrechtlichen Stiftungen der öffentlichen Hand durch den Bundes- bzw. Landesrechnungshof erfolgt jedoch in der Regel nur dann, wenn die Rechnungshofkontrolle in der Stiftungssatzung vereinbart wurde. Bekanntestes Beispiel für eine derartige Satzungsvereinbarung ist die Volkswagen-Stiftung.<sup>63</sup>

### *6. Haushaltsrecht*

Ein weiteres Problem besteht darin, dass sich staatlich finanzierte Stiftungen als Nebenhaushalte darstellen.<sup>64</sup> Mittlerweile haben die außerbudgetär geführten Nebenhaushalte von Bund und Ländern quantitativ einen Umfang angenommen, der das Volumen der Bundes- und Landshaushalte bei weitem übersteigt.<sup>65</sup> Der überwiegende Teil der von Bund, Länder und Kommunen gegründeten Stiftungen wird ohne großes Stiftungskapital errichtet. Deshalb sind sie von jährlichen Zuwendungen des Staates abhängig. Die fehlende Finanzkraft führt in aller Regel zur Entscheidungsabhängigkeit des Stiftungsvorstandes (»Goldener Zügel«)<sup>66</sup>, womit sich erneut die Frage stellt, ob die Stiftung durch diesen Verlust an Autonomie nicht zu einer Anstalt »mutiert«.

Außerdem beeinträchtigen Nebenhaushalte die Klarheit und Transparenz des Haushalts, da Stiftungen nur dann im Haushaltsplan erscheinen, wenn sie Zuwendungen erhalten. Und auch dann wird keine Auskunft über das Stiftungsvermögen, son-

<sup>62</sup> *Kilian* (Fn. 3), S. 38.

<sup>63</sup> Vgl. den Rechtsstreit zwischen der Volkswagen-Stiftung und dem Bund und dem Land Niedersachsen; BVerwGE 74, S. 58 ff.; BVerwGE 104, S. 20 ff.; OVG Lüneburg, OVG 37, S. 212; NdsOVG, NdsVBl. 1994, S. 14 ff.

<sup>64</sup> *Kilian*, Nebenhaushalte des Bundes, Berlin 1993, S. 275; *Publ*, Budgetflucht und Haushaltsverfassung, Tübingen 1996, S. 37.

<sup>65</sup> *Hillgruber*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck* (Hrsg.), GG, Band 3, 4. Auflage, München 2001, Art. 110 Rdnr. 38.

<sup>66</sup> *Kilian*, Stiftungen als staatliche Nebenhaushalte, in: Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Ein modernes Stiftungsprivatrecht zur Förderung und zum Schutz des Stiftungsgedankens, S. 71 (74, 105).

dern nur über Höhe und Zweck der jeweiligen Zuwendung gegeben.<sup>67</sup> Demgegenüber schreiben Art. 110 GG und die entsprechenden Verfassungsbestimmungen der Länder<sup>68</sup> das Gebot der Vollständigkeit des Haushaltsplans verfassungskräftig vor (Vollständigkeitsprinzip). Darüber hinaus fordern sie, dass Einnahmen und Ausgaben in *einem* einheitlichen Etat zusammengestellt werden müssen (Einheitsprinzip). Deshalb gefährdet die ausufernde Errichtung von Nebenhaushalten die Koordinationsfunktion des Haushalts als Gesamtplan und damit einen Eckpfeiler parlamentarischer Demokratie – die Haushaltshoheit des Parlaments.<sup>69</sup>

Allerdings ist die Zulässigkeit von Nebenhaushalten in gewisser Weise schon in den Verfassungen dadurch vorgesehen, dass verselbstständigte Verwaltungseinheiten, z. B. Körperschaften oder Anstalten, errichtet werden dürfen. Deshalb gelten das Vollständigkeits- und Einheitsprinzip nach dem Wortlaut der einschlägigen Verfassungsbestimmungen von Bund und Ländern ausschließlich für Einnahmen und Ausgaben der entsprechenden Gebietskörperschaft. Dazu gehören alle ihr als unmittelbarem Rechtsträger zugeordneten, rechtlich unselbständigen Verwaltungseinheiten, nicht jedoch Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, wie z. B. rechtsfähige Stiftungen.<sup>70</sup> Zwar sind den Verfassungstexten darüber hinaus explizit keine Schranken für die Auslagerung staatlichen Finanzgebarens aus dem Zentralhaushalt zu entnehmen. Allerdings stellt das Budgetrecht des Parlaments eine Ausprägung des Demokratieprinzips dar. Die Verfassungsvorschriften über das Finanzwesen enthalten insoweit Legitimationsanforderungen für die Ausübung des Budgetrechts.<sup>71</sup> Der Bereich der selbständigen Verwaltungsträger bildet jedoch einen Ausnahmefall, der rechtfertigungsbedürftig ist. Deshalb wird gefordert, dass die Nebenhaushalte geeignet sind, bestimmte Staatsaufgaben besser zu erfüllen, als die zentrale Bundesverwaltung.<sup>72</sup> Dies ist im Einzelfall zu prüfen. In der Regel wird durch die Ausgliederung eine höhere Flexibilität der Aufgabenerfüllung durch fachkundige Einrichtungen erreicht werden können. Zugleich wird die Haushaltslage jedoch unübersichtlicher, Kontrolldefizite entstehen und Belastungen werden verschleiert. Zudem vergrößert sich die Gefahr einer Fondwirtschaft.

67 Kilian, ebd., S. 95.

68 Art. 79 Verf. B-W; Art. 70, 78 Verf. Bay; Art. 85 Verf. Bln; Art. 101 Verf. Bdb; Art. 131 Verf. Bre; Art. 66 Verf. Hbg; Art. 139 Verf. He; Art. 61 Verf. M-V; Art. 65 Verf. Nds; Art. 81 Verf. NRW; Art. 116 Verf. Rh-Pf; Art. 105 Verf. Saar; Art. 93 Verf. Sachs; Art. 93 Verf. S-A; Art. 50 Verf. S-H; Art. 98, 99 Verf. Th.

69 Kirchhof, Staatliche Einnahmen, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band IV, 2. Auflage, Heidelberg 1999, § 88 Rdnr. 25; *Heun*, in: *Dreier* (Hrsg.), GG, Band III, Tübingen 2000, Art. 110 Rdnr. 20.

70 *Siekmann*, in: *Sachs* (Hrsg.), GG, 2. Auflage, München 1999, Art. 110 Rdnr. 95; *Hillgruber*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck* (Hrsg.), GG, Band 3, Art. 110 Rdnr. 33 ff.

71 *Hillgruber*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck* (Hrsg.), GG, Band 3, Art. 110 Rdnr. 41.

72 *Kilian*, Nebenhaushalte des Bundes, S. 255, 545 ff., 551, 556 ff., 590; *Kirchhof, Ferdinand*, Grundsätze der Finanzverfassung des vereinten Deutschlands, VVDStRL 55 (1993), S. 71 (102).

### *7. Bindung nachfolgender politischer Mehrheiten*

Ein weiteres Problem ist die begrenzte Aufhebbarkeit von Stiftungen, weil damit nachfolgende politische Mehrheiten an den Willen des errichtenden Parlaments gebunden bleiben. Allerdings muss in einer modernen Demokratie die politische Minderheit die Chance behalten, eines Tages die politische Mehrheit zu stellen.<sup>73</sup> Diese Anforderungen vertragen sich jedoch nicht mit § 87 BGB, der nur dann die Aufhebung einer privatrechtlichen Stiftung ermöglicht, wenn der Stiftungszweck unmöglich geworden oder das Gemeinwohl gefährdet ist. Bevorzugt soll es zu einer Zweckänderung und nur als letztes Mittel zu einer Aufhebung der Stiftung kommen. Zudem ist ein Selbstauflösungsrecht der Stiftung weder im BGB noch den Landesstiftungsgesetzen vorgesehen.<sup>74</sup> Auf diesem Wege drohen »verwaltungspolitische Zielsetzungen gegen den demokratischen Wechsel immunisiert zu werden.«<sup>75</sup> Der Hinweis auf andere, ebenfalls über die Dauer einer Legislaturperiode hinaus rechtliche Bindungswirkungen entfallende Entscheidungen<sup>76</sup>, vermag nicht zu überzeugen. Denn durch die Form der Stiftung soll eine Entscheidung qua Rechtsform gegen eine Veränderung durch spätere Parlamentsmehrheiten und Regierungen gesichert werden.<sup>77</sup> Allerdings gibt es im öffentlich-rechtlichen Organisationsrecht keine institutionelle Garantie. Deshalb ist eine Auflösung der öffentlich-rechtlichen Stiftung durch *actus contrarius* zu ihrer Errichtung möglich.

### *8. Anstaltsträgerstiftungen*

Gerade bei Anstaltsträgerstiftungen stellt sich ferner die grundsätzliche Frage, ob sie neben ihrer formellen Bezeichnung überhaupt noch materiell Stiftungen sind. Typischerweise steht bei einer Stiftung das Stiftungsvermögen im Mittelpunkt. Allerdings wird bei diesen Trägerstiftungen der Stiftungszweck gerade nicht mit Erträgen aus einem Geldvermögen erfüllt, sondern das Stiftungsvermögen wird direkt zur Zweckerreichung eingesetzt.<sup>78</sup> Deshalb bedarf diese Form der Stiftung jährlicher Zuwendungen. Damit geht – wie bereits erwähnt – ein Verlust an Autonomie einher. Zudem nähert sich diese atypische Stiftungsform der Anstalt (des öffentlichen Rechts) an. Dieses Souveränitätsdefizit lässt sich nur dadurch reduzieren bzw. beheben, dass die Stiftung neben Sachvermögen zusätzlich mit Geldvermögen ausgestattet wird, das sie in die Lage versetzt, selbständig den Unterhalt der Einrichtung zu garantieren.

73 BVerfGE 44, S. 125 (145).

74 *Dewald*, Die privatrechtliche Stiftung als Instrument zur Wahrnehmung öffentlicher Zwecke, Frankfurt a. M., Bern, New York, Paris 1990, S. 87.

75 *Reuter*, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, S. 139 (157).

76 So durch *Dewald* (Fn. 74), S. 94 f.

77 *Reuter*, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, S. 139 (157).

78 *v. Campenhausen*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, § 2 Rdnr. 18.

### III. Ergebnis

Damit bleibt als Resümee festzuhalten, dass die Gründung einer Stiftung durch die öffentliche Hand ohne gesonderte Einwirkungsrechte, einen Verstoß gegen das Demokratieprinzip darstellt. Auf der anderen Seite sind Einwirkungsrechte auf eine privatrechtliche Stiftung mit der Autonomie der Stiftung nicht zu vereinbaren, sondern führen neben einer Perversion des Stiftungsgedankens und einer »überschießenden Instrumentalisierung« der Rechtsform Stiftung dazu, dass die betreffende Institution zwar als Stiftung bezeichnet wird, inhaltlich gesehen jedoch keine mehr ist. Die Errichtung einer privatrechtlichen Stiftung durch die öffentliche Hand kommt damit letztlich dem Versuch einer »Quadratur des Kreises« gleich.

Etwas anderes gilt nur für Stiftungen des öffentlichen Rechts. Diese definieren sich gerade über ihren Zusammenhang mit einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft, so dass in begrenztem Maße Einwirkungsrechte gegeben sind. Allerdings bedarf auch diese Form der Stiftung einer ausreichenden Vermögensgrundlage, die sie in die Lage versetzt, nachhaltig den Stiftungszweck zu verwirklichen.

### IV. Zusammenfassung

Bund, Länder und Kommunen errichten in den letzten Jahren zunehmend Stiftungen zur Verfolgung unterschiedlichster Zwecke. Allzu leicht werden dabei nur die Vorteile thematisiert, die diese Rechtsform bietet. Insbesondere die Errichtung privatrechtlicher Stiftungen durch die öffentliche Hand wirft jedoch schwerwiegende verfassungs- und verwaltungsrechtliche Probleme auf. Dazu zählen vor allem Fragen der Verbandskompetenz, des Gesetzesvorbehalts, des Demokratieprinzips, der Rechnungskontrolle und des Haushaltsrechts sowie der organisationsrechtlichen Abgrenzung zur Anstalt. Zudem darf nicht übersehen werden, dass eine Maximierung der Einwirkungsmöglichkeiten der öffentlichen Hand die Rechtsform »Stiftung« denaturiert. Die vorliegende Problemanalyse zeigt, dass es vertiefter monographischer Erörterung bedarf, um die verfassungs- und verwaltungsrechtlichen Grenzen zulässigen staatlichen Engagements im Stiftungssektor herauszuarbeiten.

Schon heute zeichnet sich aber ab, dass die Errichtung einer Stiftung privaten Rechts durch die öffentliche Hand ohne gesonderte Einwirkungsrechte einen Verstoß gegen das Demokratieprinzip darstellt, während Einwirkungsrechte auf eine Stiftung privaten Rechts mit der Autonomie der Stiftung nicht zu vereinbaren sind, sondern neben einer Perversion des Stiftungsgedankens und einer »überschießenden Instrumentalisierung« der Rechtsform Stiftung dazu führen, dass die betreffende Institution zwar als Stiftung bezeichnet wird, inhaltlich gesehen jedoch keine mehr ist. Etwas anderes gilt wohl nur für Stiftungen des öffentlichen Rechts, doch bedürfen auch diese einer ausreichenden Vermögensgrundlage, die sie in die Lage versetzt, nachhaltig den Stiftungszweck zu verwirklichen.

## V. Summary

The federal and state governments as well as the municipalities have increasingly set up foundations in recent years to pursue various purposes. In doing so, they have been all too tempted to discuss only the advantages offered by this legal form. However, especially the establishment of foundations under private law by government raises serious problems under constitutional and administrative law. This primarily includes issues relating to the powers of associations, the constitutional requirement of specific enactments by the legislator, the democratic principle, public accounting and budget law, as well as the distinction between foundations and public-law institutions under organizational law. Moreover, it must not be overlooked that a maximization of the possibilities of the government to intervene would denature the legal form of a "foundation". The present analysis of the problems shows that an in-depth monographic discussion is necessary to define the limits under constitutional and administrative law for admissible government action in the field of foundations.

However, already today, it is becoming apparent that the creation of a foundation under public law by the government without any separate rights to take an influence constitutes a violation of the democratic principle, whereas rights to take an influence on a foundation under private law are incompatible with the autonomy of the foundation and would not only pervert the foundation idea and result in an "excessive instrumentalization" of the legal form of the foundation, but would also cause the institution concerned to be designated as a foundation although it essentially constitutes something different. Only foundations under public law would appear not to be affected by this, but they also do need a sufficient level of funds enabling them to adequately achieve the purpose of the foundation.





# Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtsformbezogenen Privilegierung von Stiftungen im Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht

RAINER HÜTTEMANN

<p>I. Einführung . . . . . 145</p> <p>II. Verfassungsrechtliche Grundlagen . . . . . 147</p> <p>III. Zum Begriff der Stiftung im Steuerrecht . . . . . 148</p> <p>IV. Rechtfertigungsgründe für eine steuerliche Privilegierung von Stiftungen . . . . . 151</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Das Fehlen von Mitgliedern . . . . . 151</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks . . . . . 154</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Die staatliche Stiftungsaufsicht . . . . . 155</p> <p style="padding-left: 20px;">4. Die Notwendigkeit einer Vermögensausstattung . . . . . 157</p> <p>V. Konsequenzen für die einzelnen stiftungsbezogenen Regelungen . . . . . 160</p>	<p style="padding-left: 20px;">1. Erhöhter Sonderausgabenabzug für Zuwendungen an Stiftungen . . . . . 160</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Versorgung des Stifters nach § 58 Nr. 5 AO . . . . . 164</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Ansparrücklage für neugegründete Stiftungen nach § 58 Nr. 12 AO . . . . . 165</p> <p style="padding-left: 20px;">4. Rückwirkende Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Übertragung von Vermögensgegenständen auf Stiftungen . . . . . 165</p> <p>VI. Zusammenfassung . . . . . 166</p> <p>VII. Summary . . . . . 167</p>
--	---

## I. Einführung

Durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14. 7. 2000 sind die steuerlichen Rahmenbedingungen für steuerbegünstigte Stiftungen reformiert worden.<sup>1</sup> In dem Bemühen, die Stiftungsfreudigkeit in Deutschland anzuregen,<sup>2</sup> hat der Gesetzgeber eine Reihe von Sonderregelungen für steuerbegünstigte Stiftungen eingeführt. Um zusätzliche steuerliche Anreize für Stifter zu setzen, ist der steuerliche Spendenabzug für Zuwendungen an steuerbegünstigte Stiftungen des privaten und öffentlichen Rechts erheblich erweitert worden (§ 10 b Abs. 1 S. 3, Abs. 1 a EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 KStG, § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG). Zur Erhaltung der Leistungsfähigkeit von steuerbegünstigten Stiftungen sind die steuerlichen Möglichkeiten zur Bildung sog. freier Rücklagen ausgeweitet worden (§ 58 Nr. 7 a und 12 AO). Schließlich ist die rückwirkende Erbschaftsteuerbefreiung bei Vermögensübertragungen auf Stiftungen ausgeweitet worden, um die Überführung ererbten Vermögens auf steuerbegünstigte Stiftungen steuerlich zu erleichtern (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 S.1 ErbStG).

Mit der Einführung steuerlicher Sonderregelungen für Stiftungen ist zugleich der Grundsatz der Rechtsformneutralität im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht weiter

1 BGBl. I 2000 S. 1034 ff; zu den Neuregelungen im Einzelnen etwa *Hüttemann*, DB 2000, 1584 ff.

2 Vgl. Gesetzesbegründung des Fraktionsentwurfs der SPD und Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drucks. 14/2340, S. 1.

eingeschränkt worden.<sup>3</sup> Zwar fanden sich auch im bisherigen Recht vereinzelt Sondervorschriften für Stiftungen. Hinzuweisen ist dabei etwa auf die Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO betreffend die Zulässigkeit von Versorgungsleistungen einer steuerbegünstigten Stiftung an den Stifter und seine Angehörigen und die Erbschaftsteuerbefreiung in § 29 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 ErbStG. Abgesehen von diesen Vorschriften hat der Gesetzgeber jedoch bislang auf steuerliche Sonderregelungen für Stiftungen verzichtet. Zwar ist auch in der Vergangenheit das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht wiederholt mit Rücksicht auf die besondere Interessenlage steuerbegünstigter Stiftungen geändert worden. Solche Neuregelungen wurden dann aber aus Gleichheitsgründen rechtsformübergreifend für alle steuerbegünstigten Einrichtungen eingeführt. Ein Beispiel hierfür bildet die freie Rücklage aus Überschüssen einer Vermögensverwaltung (§ 58 Nr. 7a AO), die 1986 gerade mit Rücksicht auf die Kapitalerhaltungsprobleme großer Stiftungen eingeführt worden ist.<sup>4</sup> Der Gesetzgeber hat die Möglichkeit einer Rücklagenbildung aber bewusst nicht auf Stiftungen beschränkt, sondern für alle steuerbegünstigten Körperschaften zugelassen. Nur in ihrer praktischen Auswirkung kommt die Rücklage nach § 58 Nr. 7 a AO vor allem Stiftungen zugute, da diese regelmäßig über ein entsprechend großes Vermögen verfügen und deshalb auch entsprechende Überschüsse aus Vermögensverwaltung erzielen.<sup>5</sup>

Die Einführung steuerlicher Privilegien für Stiftungen durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen wirft die Frage nach den verfassungsrechtlichen Grenzen auf, die der Gesetzgeber bei der Gewährung rechtsformbezogener Steuervergünstigungen zu beachten hat. Darf der Gesetzgeber Zuwendungen an steuerbegünstigte Stiftungen steuerlich stärker honorieren als Zuwendungen an steuerbegünstigte Vereine oder Kapitalgesellschaften? Kann der Gesetzgeber hinsichtlich der Bildung von Rücklagen oder der Versorgung von Kapitalgebern danach differenzieren, ob es sich bei der steuerbegünstigten Einrichtung um eine Stiftung handelt oder nicht? Darf die rückwirkende Befreiung von der Erbschaftsteuer davon abhängig gemacht werden, ob ererbtes oder geschenktes Vermögen auf eine steuerbegünstigte Stiftung oder eine andere steuerbegünstigte Einrichtung übertragen wird? In den weiteren Überlegungen soll versucht werden, auf diese Fragen eine Antwort zu geben. Dazu sind zunächst die verfassungsrechtlichen Grundlagen aufzuzeigen, an denen rechtsformspezifische Differenzierungen im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht zu messen sind. Sodann soll nach möglichen Rechtfertigungsgründen für eine steuerliche Vorzugsbehandlung von Stiftungen gesucht werden. Schließlich ist getrennt für die einzelnen Vorschriften zu untersuchen, ob und inwieweit die geltenden Steuerprivilegien für Stiftungen den verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht werden.

3 Kritisch gegenüber Sonderregelungen für Stiftungen *Thiel*, DB 2000, 392, 395 f.

4 BR-Drucks. 507/84, S. 1.

5 Vgl. zu den unterschiedlichen Auswirkungen des § 58 Nr. 7 a AO je nach Vermögensausstattung eingehend *Wagner/Walz*, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, S. 107 ff.

## II. Verfassungsrechtliche Grundlagen

Zu der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Rechtsform ein zulässiger Anknüpfungspunkt für steuerliche Ungleichbehandlungen sein kann, hat das BVerfG zuletzt in der sog. Schwarzwaldklinik-Entscheidung v. 10. 11. 1999 eingehend Stellung genommen.<sup>6</sup> Gegenstand des Beschlusses war die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Sätze 1 und 3 UStG, wonach »Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt« von der Umsatzsteuer befreit sind. Nach Ansicht der Finanzverwaltung und der finanzgerichtlichen Rechtsprechung sollte diese Befreiungsvorschrift auf ärztliche Leistungen, die – wie im Streitfall – von einem Krankenhaus in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG erbracht werden, nicht anwendbar sein. Diese einschränkende Auslegung des § 4 Nr. 14 UStG verletzt nach Ansicht des BVerfG das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG.

Zur Begründung heißt es in dem Beschluss: »Die Rechtsform, in der eine Leistung von einem Unternehmer i.S. des Umsatzsteuerrechts erbracht wird, ist kein hinreichender Differenzierungsgrund für eine Umsatzsteuerbefreiung. Der umsatzsteuerliche Belastungsgrund zielt auf die umsatzsteuerliche Erfassung jedes Unternehmers, mag dieser in der Rechtsform einer juristischen Person, in der Rechtsform einer Personengesellschaft, die einkommensteuerlich als gewerblich geprägte Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gilt, oder als freiberuflich Tätiger Umsätze erbringen. Die generelle umsatzsteuerliche Verschonung nur der von einem Arzt als natürlicher Person erbrachten umsatzsteuerlichen Leistungen gegenüber der umsatzsteuerlichen Erfassung ärztlicher Leistungen einer Krankenhaus-GmbH findet im umsatzsteuerlichen Belastungsgrund keine ausreichende Grundlage.«

Wie das BVerfG im Weiteren feststellt, sind auch keine anderen Gründe erkennbar, die die einschränkende Auslegung des § 4 Nr. 14 UStG durch die Finanzverwaltung rechtfertigen können: »Der sachliche Grund der Umsatzsteuerbefreiung für ärztliche Leistungen und sonstige Heilberufe liegt in dem Zweck, die Sozialversicherungsträger von der Umsatzsteuer zu entlasten ... Der umsatzsteuerliche Belastungsgrund und der umsatzsteuerliche Entlastungszweck haben damit keinen Bezug zur jeweiligen Rechtsform unternehmerischer Betätigung.«

Nach Ansicht des BVerfG sind also steuerliche Differenzierungen nach der Rechtsform nur zulässig, wenn sie einen Bezug zur jeweiligen Belastungsentscheidung, bzw. bei Steuervergünstigungen zum Entlastungszweck aufweisen. Für den Bereich der Umsatzsteuer, die anders als die Einkommen- und Körperschaftsteuer rechtsformübergreifend alle Unternehmer steuerlich erfasst, fehlt eine solche Beziehung. Nichts anderes gilt für umsatzsteuerliche Befreiungsregelungen, die aus sozialpolitischen Gründen bestimmte Umsätze von der Besteuerung ausnehmen. Auch hier ist nach Ansicht des BVerfG kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb die Anwendung der Befreiungsregelung neben der Art der erbrachten Leistung auch noch von der Rechtsform abhängen soll, in der der jeweilige Unternehmer diese Leistung erbringt.

<sup>6</sup> BVerfGE 101, 151 ff; zur Rechtsformneutralität im Ertragssteuerrecht vgl. zuletzt eingehend Hey, in: Ebeling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24 (2000), S. 155 ff mit weiteren Nachweisen zum Meinungsstand.

Die Grundsätze der Schwarzwaldklinik-Entscheidung des BVerfG sind entsprechend heranzuziehen, wenn es um die verfassungsrechtliche Beurteilung rechtsformspezifischer Sonderregelungen für Stiftungen im Spenden-, Gemeinnützigkeits- und Erbschaftssteuerrecht geht.<sup>7</sup> Auch ihre Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz hängt entscheidend davon ab, ob sich ausgehend vom Sinn und Zweck der jeweiligen steuerlichen Regelung hinreichende sachliche Gründe für eine rechtsformbezogene Privilegierung von Stiftungen gegenüber anderen Körperschaften finden lassen. Bevor nach solchen Rechtfertigungsgründen gesucht werden soll, ist allerdings zunächst die Vorfrage zu klären, wie der Begriff der Stiftung in den einschlägigen Regelungen zu verstehen ist.

### III. Zum Begriff der Stiftung im Steuerrecht

Der Stiftungsbegriff ist gesetzlich nicht allgemeingültig definiert, sondern umfasst je nach Sachzusammenhang neben der rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts iSd § 80 ff BGB auch die nicht rechtsfähige Stiftung des privaten Rechts sowie die rechtsfähige bzw. nicht rechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts. Darüber hinaus gibt es auch sog. Stiftungskörperschaften, d.h. Kapitalgesellschaften und Vereine, die nach ihrer Satzung stiftungsähnlich ausgestaltet sind und den Begriff der Stiftung in ihrer Firma bzw. ihrem Namen führen<sup>8</sup>. Eine Antwort auf die Frage, welche Gesichtspunkte z.B. den zusätzlichen Abzugsbetrag nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG rechtfertigen können, setzt daher zunächst Klarheit darüber voraus, welche Arten von Stiftungen unter diese Regelung fallen.

Das Steuerrecht verwendet im Allgemeinen den Begriff der »Stiftung«, ohne diesen näher zu definieren. So ist in § 58 Nr. 5 und 12 AO, § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nur ganz allgemein von »Stiftung« die Rede. Lediglich in den neuen spendenrechtlichen Vorschriften betreffend Zuwendungen an Stiftungen (vgl. § 10 b Abs. 1 S. 3, Abs. 1a EStG, § 9 Abs. 1 S. 3 KStG, § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG) wird der Anwendungsbereich der neuen Höchstbeträge im Gesetz näher definiert. Das Gesetz spricht hier von »Stiftungen des öffentlichen Rechts und ... nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Stiftungen des privaten Rechts ...«. Damit ist zumindest klargestellt, dass neben Stiftungen des privaten Rechts auch solche des öffentlichen Rechts gemeint sind. Offen bleibt aber, ob die neuen Spendenabzugsbeträge nur für Zuwendungen an rechtsfähige Stiftungen gelten, oder ob auch Zuwendungen an nicht rechtsfähige Stiftungen begünstigt sind.

Für ein weites Verständnis des »Stiftungsbegriffs« unter Einbeziehung der nicht rechtsfähigen Stiftungen spricht zunächst der Umstand, dass der Begriff der Stiftung bisher an anderer Stelle – insbesondere bei § 29 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 ErbStG – gleicherma-

7 Ebenso *Kirchhof* in: Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktcommentar EStG*, 2000, § 10 b Rz. 53.

8 Zu Stiftungskörperschaften vgl. statt aller *Staudinger/Rawert*, BGB, 13. Aufl. 1995, Vorbem zu §§ 80 ff Rz. 178 ff; *MünchKomm-Reuter*, BGB, 4. Aufl. 2001, Vor § 80 Rz. 79 ff; ferner *Riehmer*, *Körperschaften als Stiftungsorganisationen*, 1993, Römer, *Die Eignung der GmbH als Rechtsform für Stiftungszwecke*, 1991; zur Zulässigkeit der Firma »Stiftung-GmbH« vgl. OLG Stuttgart NJW 1964, 1231.

ßen auf rechtsfähige als auf nicht rechtsfähige Stiftungen bezogen worden ist.<sup>9</sup> Dieses weite Begriffsverständnis ergibt sich für das Steuerrecht schon aus dem Umstand, dass nicht nur die rechtsfähige Stiftung des privaten Rechts, sondern auch die nicht rechtsfähige Stiftung nach § 1 Nr. 5 KStG zu den Körperschaftsteuersubjekten zählt, letztere also steuerlich ein eigenständiges Steuersubjekt darstellt. Es war deshalb nur folgerichtig, wenn das Bundesfinanzministerium während der Beratungen zum Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen der Auffassung gewesen ist, dass die neuen Abzugsbeträge auch für Zuwendungen an nicht rechtsfähige Stiftungen gelten sollen.<sup>10</sup> Diese Auffassung, der sich in der Folgezeit die ganz überwiegende Ansicht im Schrifttum angeschlossen hat,<sup>11</sup> konnte sich auch auf einen Umkehrschluss aus dem früheren Gesetzentwurf der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen aus dem Jahr 1997 stützen: Dort war – im Unterschied zum später verabschiedeten Koalitionsentwurf – ausdrücklich nur von »rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts« die Rede,<sup>12</sup> während das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen nur noch allgemein von »Stiftungen des privaten Rechts« spricht. In der weiteren Untersuchung soll daher davon ausgegangen werden, dass der Begriff »Stiftung« in § 10 b Abs. 1 S. 3, Abs. 1 a EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 KStG, § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG, § 58 Nr. 5 und 12 AO, § 29 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 ErbStG sowohl rechtsfähige als auch nicht rechtsfähige Stiftungen umfasst.

Was die Stiftungen des öffentlichen Rechts anbetrifft, so dürften auch diese unter den Begriff der Stiftung in § 58 Nr. 5 und 12 AO, § 29 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 ErbStG fallen. Zwar fehlt es dort – anders als im Spendenrecht (vgl. nur § 10 b Abs. 1 S. 3, Abs. 1 a EStG) – an einer ausdrücklichen Regelung. Vielmehr spricht das Gesetz nur – wie in § 58 Nr. 5 und 12 AO – allgemein von »Stiftung« oder – wie in § 29 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 ErbStG – von »inländischer Stiftung«, die »ausschließlich und unmittelbar als gemeinnützig anzuerkennenden steuerbegünstigten Zwecken im Sinne der §§ 52 bis 54 der AO ... dient«. Es besteht aber kein Grund, weshalb die genannten Regelungen auf Stiftungen des öffentlichen Rechts keine Anwendung finden sollten. Dies gilt insbe-

9 Vgl. *Troll*, DB 1991, 672, 673; *Thiel/Eversberg* DB 1991, 118, 125; *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, ErbStG, Loseblatt, § 29 Rz. 18; *Jülicher* in: *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Loseblatt, § 29 Rz. 45; a.A. – nur rechtsfähige Stiftungen – *Meincke*, ErbStG, 12. Aufl. 2000, § 29 Rz. 13. Im Schrifttum zu § 58 Nr. 5 AO wird die Frage des Anwendungsbereichs – soweit ersichtlich – nicht näher behandelt.

10 Unveröffentlichtes Schreiben des Bundesministers der Finanzen Hans Eichel an den Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft v. 21. 3. 2000 – IV C 6 – S 0171 – 54/00. Die ESt-Referenten des Bundes und der Länder haben sich nunmehr in einer noch nicht veröffentlichten Entscheidung dieser Ansicht angeschlossen.

11 Ebenso *Schindler*, BB 2000, 2077, 2078; *Hofmeister* in: Blümich/Falk, EStG/KStG, § 10 b EStG Rz. 54a; *Heimicke* in: L. Schmidt, EStG, 20. Aufl. 2001, § 10 b Rz. 28; *Eversberg*, Stiftung & Sponsoring, 4/2000, S. 3; *Hüttemann*, DB 2000, 1584, 1587; wohl auch *Lex*, DStR 2000, 1939, 1941. A.A. – nur rechtsfähige Stiftungen – *Kirchhof* in: Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktcommentar EStG*, 2000, § 10 b Rz. 54; kritisch auch *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 425; *Schiffer/Swoboda*, StuB 2001, 317, 319.

12 Vgl. Art. 6 Nr. 2 des Entwurfs von Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drucks. 13/9320; auf diesen Umstand haben insbesondere *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 424 hingewiesen.

sondere für § 29 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 ErbStG.<sup>13</sup> Für einen Ausschluss von Stiftungen des öffentlichen Rechts besteht hier schon deshalb kein Anlass, weil zu den begünstigten Empfängern von Vermögensübertragungen neben den »inländischen Stiftungen« auch öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaften zählen.<sup>14</sup> Es ist aber nicht recht einzusehen, weshalb staatliche Museen dann nicht mehr begünstigt sein sollen, wenn sie – wie in neuerer Zeit geschehen – auf Stiftungen des öffentlichen Rechts ausgegliedert werden.<sup>15</sup>

Demgegenüber beziehen sich die Ausnahmeregelungen in § 58 Nr. 5 und 12 AO zwar in erster Linie auf Stiftungen des privaten Rechts. Dies ergibt sich daraus, dass die §§ 51 ff AO auf Stiftungen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen eines sog. Betriebes gewerblicher Art Anwendung finden.<sup>16</sup> Soweit aber im Einzelfall die §§ 51 ff AO anzuwenden sind (z.B. bei einem als Stiftung des öffentlichen Rechts organisierten Theater), besteht kein Grund, die Regelungen des § 58 Nr. 5 und 12 AO nicht anzuwenden. Zwar dürfte die Versorgung des Stifters bei einer öffentlich-rechtlichen Stiftung nur in wenigen Ausnahmefällen relevant werden, in denen eine natürliche Person Stifter einer Stiftung des öffentlichen Rechts ist.<sup>17</sup> Insbesondere die Ansparrücklage passt aber nach ihrem Sinn und Zweck auf alle Arten von Stiftungen, die sich vorrangig aus Vermögenserträgen finanzieren und deshalb ein Interesse an entsprechenden Admassierungen haben. Für die weiteren Überlegungen kann daher festgehalten werden, dass der Begriff der »Stiftung« in § 58 Nr. 5 und 12 AO, § 29 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 ErbStG gleichermaßen Stiftungen des privaten wie auch des öffentlichen Rechts meint.

Ausgeschlossen sind dagegen nach allgemeiner Ansicht sog. Stiftungskörperschaften, also z.B. die sog. »Stiftungs-GmbH« oder der »Stiftungs-Verein«.<sup>18</sup> Solche Gebilde sind unbeschadet ihrer atypischen satzungsmäßigen Ausgestaltung und der Verwendung des Begriffs »Stiftung« in der Firma oder im Namen zivil- und steuerrechtlich als Körperschaften zu beurteilen. Würde man auf sie ebenfalls die rechtsformbezogenen Sondervorschriften für Stiftungen anwenden, dann wäre die Inanspruchnahme solcher Regelungen letztlich nur eine Frage der Satzungsgestaltung sowie der Firmierung bzw. Namenswahl. Ein derart weites und unter Gleichheitsgesichtspunkten bedenkliches Verständnis des Begriffs »Stiftung« kann dem Steuergesetzgeber aber nicht unterstellt werden.

- 13 Für eine Einbeziehung von Stiftungen des öffentlichen Rechts auch *Troll*, DB 1991, 672, 673. Die Frage wird im sonstigen Schrifttum nicht behandelt.
- 14 Die Einbeziehung von Bund, Ländern und Gemeinden war im Regierungsentwurf eines Kultur- und Stiftungsförderungsgesetzes zunächst nicht vorgesehen, vgl. Art. 5 Nr. 1 des Gesetzesentwurfes, BT-Drucks. 11/7584, S. 5. Sie ist später auf Anregung des Bundesrates eingefügt worden, vgl. Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drucks. 11/7584, S. 13.
- 15 Die Einbeziehung von inländischen Gebietskörperschaften sollte gerade verhindern, dass staatliche Museen von der Kulturförderung durch die Erbschaftsteuerbegünstigung ausgeschlossen werden, vgl. BT-Drucks. 11/7588, S. 13.
- 16 Vgl. BFH v. 31.10.1984 BStBl. II 1985, 162.
- 17 Dazu v. *Campenhausen*, in: v. Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 2000, § 18 Rz. 2; *Staudinger/Rawert*, BGB, 13. Aufl. 1995, Vorbem zu §§ 80 ff Rz. 184.
- 18 Statt aller nur *Hüttemann*, DB 2000, 1584, 1587; zustimmend *Kirchhof*, in: Kirchhof (Hrsg.), Kompaktcommentar EStG, 2000, § 10 b Rz. 55.

#### IV. Rechtfertigungsgründe für eine steuerliche Privilegierung von Stiftungen

Nachdem Klarheit über den Begriff der Stiftung besteht, ist im weiteren nach möglichen Rechtfertigungsgründen für stiftungsspezifische Sonderregelungen im Spenden-, Gemeinnützigkeits- und Erbschaftsteuerrecht zu suchen. Ausgehend von der Schwarzwaldklinik-Entscheidung des BVerfG ist eine rechtsformabhängige steuerliche Privilegierung nur zulässig, wenn der steuerliche Entlastungszweck einen Bezug zur Rechtsform der begünstigten Einrichtung aufweist. Ein solcher Rechtsformbezug kann sich aber nur aus den rechtlichen Besonderheiten von Stiftungen ergeben, die Stiftungen von anderen Körperschaften (Kapitalgesellschaften und Vereine) unterscheiden. Als solche Merkmale sind im Schrifttum zugunsten einer steuerlichen Privilegierung von Stiftungen angeführt worden:<sup>19</sup> Das Fehlen von Mitgliedern, die Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks, die Stiftungsaufsicht und die Notwendigkeit eines Stiftungsvermögens. Im Weiteren soll untersucht werden, ob diese Umstände unter Berücksichtigung des Entlastungszwecks der jeweiligen steuerlichen Regelungen eine Privilegierung von Stiftungen rechtfertigen können.

##### *1. Das Fehlen von Mitgliedern*

Ein wesentlicher Unterschied zwischen der körperschaftlich organisierten juristischen Person und der Stiftung besteht – wie es Flume<sup>20</sup> ausgedrückt hat – darin, »dass die körperschaftliche juristische Person als Wirkungseinheit auf die Mitglieder bezogen ist, die autonom über die Wirkungseinheit bestimmen, während die als Stiftung verfasste Wirkungseinheit keine Mitglieder und damit kein Organ hat, das autonom für die Wirkungseinheit zu handeln befugt ist.« Stiftungen unterscheiden sich von Kapitalgesellschaften und Vereinen also vor allem durch das Fehlen von Mitgliedern. Es liegt nahe, diese Wesensverschiedenheit von Stiftung und Körperschaft auch als Argument für stiftungsspezifische steuerrechtliche Regelungen zu verwenden. So rechtfertigen Crezelius/Rawert<sup>21</sup> eine rechtsformspezifische Privilegierung von Stiftungen mit dem Hinweis, eine Stiftung sei »dem Zugriff von Mitgliedern und Gesellschaftern entzogen. Sie hängt anders als Vereine oder Kapitalgesellschaften nicht am Zügel von natürlichen und juristischen Personen und deren sich wandelnden Gemeinwohlvorstellungen, sondern wird mit ihrer Genehmigung als ein Zweckvermögen in eine prinzipiell unumkehrbare Autonomie entlassen. Die Stiftung ist kein Medium dahinter stehender Rechtssubjekte.«

Gegen den Hinweis auf die Mitgliederlosigkeit der Stiftung ist de lege lata zivilrechtlich nichts zu erwidern. Allenfalls lässt sich feststellen, dass auch bei den sog. Stiftungskörperschaften das Stiftungsvermögen durch entsprechende Satzungsregelun-

19 Siehe *Crezelius/Rawert*, ZIP 1999, 337, 346; *dies.*, ZEV 2000, 421, 425; *Kirchhof*, in Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktkommentar EStG*, § 10 b Rz. 53; *Schiffer/Swoboda*, *StuB* 2001, 317, 319.

20 *Flume*, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, Bd. 1/2, *Die juristische Person*, 1983, S. 131.

21 *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 425; ebenso *dies.*, ZIP 1999, 337, 346; zustimmend *Kirchhof* in: Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktkommentar EStG*, 2000, § 10 b Rz. 53.

gen gegenüber den Interessen der Mitglieder »immunisiert« werden kann,<sup>22</sup> so dass solche Körperschaften möglicherweise steuerlich einer echten Stiftung gleichgestellt werden müssten. Zudem ist ganz allgemein darauf hinzuweisen, dass die strikte Trennung von Stiftung und Körperschaft in der aktuellen rechtspolitischen Diskussion zunehmend in Frage gestellt wird. So ist etwa in der Debatte um eine Reform des Stiftungszivilrechts von prominenter Seite der Vorschlag gemacht worden, dem Stifter grundsätzlich zu Lebzeiten ein gesetzliches Recht zur Änderung des Stiftungszwecks einzuräumen.<sup>23</sup> Damit würde die Stiftung aber bis zum Tod des Stifters zu einer Art »Ein-Mann-GmbH«, von den Fällen einer juristischen Person als Stifter ganz zu schweigen. Darüber hinaus droht – wie die Diskussion um sog. Bürgerstiftungen zeigt – auch in der Rechtspraxis die Trennlinie zwischen Stiftungen und Vereinen undeutlich zu werden.<sup>24</sup> Wenn in den Satzungen einzelner Bürgerstiftungen etwa von »Stifterparlamenten« die Rede ist, dann ist dies mit dem gesetzlichen Leitgedanken der Stiftung als mitgliederloser Wirkungseinheit nicht ohne weiteres in Einklang zu bringen.

Aber selbst wenn man mit der ganz h.M. vom Prinzip der Autonomie der Stiftung im Verhältnis zum Stifter und Destinatären ausgeht,<sup>25</sup> also mit der Mitgliederlosigkeit der Stiftung als Wesensmerkmal Ernst macht, bleibt die Frage, ob dieses Wesensmerkmal im Kontext des Steuerrechts geeignet ist, eine Vorzugsstellung der Stiftungen gegenüber Körperschaften zu rechtfertigen. Sie ist richtigerweise zu verneinen. Der bloße Hinweis auf zivilrechtliche Unterschiede vermag allein noch keine steuerliche Besserstellung von Stiftungen zu begründen, sondern bedarf zusätzlich noch eines sachlichen Bezuges zum Entlastungszweck. Zumindest für das Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht ist aber nicht erkennbar, weshalb das Fehlen von Mitgliedern eine höhere steuerliche Förderung rechtfertigen soll. Der steuerliche Spendenabzug und die Steuervorteile für steuerbegünstigte Körperschaften rechtfertigen sich allein aus der tatsächlichen gemeinwohlfördernden Tätigkeit dieser Organisationen.<sup>26</sup> Ob die steuerbegünstigte Zielsetzung der jeweiligen Organisation »dem Zugriff der Mitglieder« entzogen ist oder nicht, ist ausgehend von diesem Entlastungszweck ganz unerheblich: Das Gemeinnützigkeitsrecht regelt abschließend die satzungsmäßigen und tatsächlichen Voraussetzungen, unter denen Organisationen als »steuerbegünstigt« anzuerkennen sind. Entscheiden sich die Mitglieder einer steuerbegünstigten Körperschaft etwa später für den Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit, so entfällt natürlich auch die Steu-

22 Vgl. Staudinger/*Rawert*, BGB, 13. Aufl. 1995, Vorbem zu §§ 80 ff Rz. 178.

23 Vgl. die Beantwortung des Fragenkatalogs der Bund-Länder-Arbeitsgruppe »Stiftungsprivatrecht« durch den Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft in der Anhörung am 30. 10. 2000, unveröffentlichtes Manuskript, S. 7.

24 Zu Bürgerstiftungen aus rechtstatsächlicher Sicht vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Bürgerstiftungen in Deutschland, Forum Deutscher Stiftungen Bd. 7, 2000.

25 Vgl. statt aller Staudinger/*Rawert*, BGB, 13. Aufl. 1995, § 85 Rz. 8.

26 Zur tatsächlichen Zweckverfolgung als maßgeblicher Rechtfertigung von Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit vgl. etwa Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 1988, S. 94; ferner auch *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Mehrheitsgutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 1988, S. 348 f.: »Die verfassungsrechtliche Legitimation muss auf die wirkliche Tätigkeit der privilegierten Körperschaften abstellen.«



ervergünstigung. Allein der Umstand, dass bei Körperschaften der steuerbegünstigte Satzungszweck zur Disposition der Mitglieder steht, während die Stiftung in eine »unumkehrbare Autonomie« entlassen ist, kann jedenfalls keine Schlechterstellung von Körperschaften gegenüber Stiftungen begründen<sup>27</sup>. Dabei ist auch zu beachten, dass zumindest auf Grund der prohibitiven steuerlichen Auswirkungen eines Ausstiegs aus der Gemeinnützigkeit – Weggabe des Vermögens bzw. zehnjährige Nachversteuerung (vgl. § 61 AO) – der Weg in die Gemeinnützigkeit praktisch immer eine »Einbahnstraße« ist. Die theoretische Möglichkeit von entsprechenden Zweckänderungen vermag daher eine Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen.

Nicht weiterführend ist auch der pauschale Hinweis, Stiftungen hingen nicht »am Zügel von natürlichen oder juristischen Personen«.<sup>28</sup> Gemeint ist wohl, die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke sei bei Stiftungen nicht durch wirtschaftliche oder sonstige Eigeninteressen von Mitgliedern gefährdet. Dieser Befund erscheint schon rechtstatistisch zweifelhaft, da entsprechende Gefährdungslagen eher von den Organen – insbesondere den Vorständen – als von Mitgliedern herrühren werden. Insoweit lässt sich das »Gefährdungsargument« genauso gut umkehren, also gegen eine besondere Förderungswürdigkeit von Stiftungen verwenden, da die Organe einer Stiftung im Unterschied zu den Organen bei Vereinen oder Kapitalgesellschaften keiner Kontrolle durch eigeninteressierte Mitglieder, sondern nur einer behördlichen Aufsicht unterliegen.<sup>29</sup> Es gibt wenig Grund für die Annahme, dass eine staatliche Rechtsaufsicht eine bessere Kontrolle des Vorstandshandelns gewährleistet als z.B. die Überwachung der Geschäftsführung durch die Gesellschafterversammlung einer gemeinnützigen GmbH.

Darüber hinaus ist festzustellen, dass zumindest steuerlich der Hinweis auf wirtschaftliche Eigeninteressen der Mitglieder nicht weiterführt, weil das Gemeinnützigkeitsrecht über entsprechende Satzungsverbote in § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO jedes wirtschaftliche Eigeninteresse von Mitgliedern und Gesellschaftern bei gemeinnützigen Organisationen ausschließt. Auch bei steuerbegünstigten Vereinen oder Kapitalgesellschaften ist daher, wenn die steuerlichen Voraussetzungen der §§ 51 ff AO erfüllt sind, das Vereins- bzw. Gesellschaftsvermögen ausschließlich und auf Dauer gemeinnützigen Zwecken gewidmet und folglich insoweit »dem Zugriff von Gesellschaftern und Mitgliedern entzogen«.

Die Mitgliederlosigkeit von Stiftungen vermag somit für sich genommen keine Privilegierung von Stiftungen zu rechtfertigen. Dies schließt natürlich nicht aus, dass das Fehlen von Mitgliedern unter einem anderen Gesichtspunkt, nämlich in Hinsicht auf die Finanzierung der Stiftungstätigkeit, von Bedeutung sein kann. Da Stiftungen keine Mitglieder haben, müssen sie ihre Tätigkeiten vorrangig aus Vermögenserträgen finanzieren. Das Fehlen von Mitgliedern ist somit zugleich auch der Grund für eine weitere rechtsformspezifische Besonderheit von Stiftungen, die Notwendigkeit einer Vermögensausstattung. Auf diesen Gesichtspunkt wird zurückzukommen sein.<sup>30</sup>

27 So aber *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 425.

28 *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 425.

29 Zur Kontrolle der Leitungsorgane von Stiftungen nunmehr eingehend *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts, 2001.

30 Siehe unten IV. 4.

## 2. Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks

Neben der Mitgliederlosigkeit wird als weiteres Argument zugunsten einer rechtsformspezifischen Privilegierung von Stiftungen das Moment der »Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks« angeführt,<sup>31</sup> das nach ganz h.M. ein notwendiges Element des Stiftungsbegriffs darstellt.<sup>32</sup> Allerdings meint »Dauer« keine Ewigkeit, sondern eben nur eine »gewisse« Dauer. Denn das Merkmal der Dauerhaftigkeit dient letztlich nur der begrifflichen Abgrenzung der Stiftung von »kurzlebigeren« Rechtsinstituten, wie der einfachen Spende unter Auflage (§ 525 BGB) und dem Sammelvermögen (§ 1910 BGB).<sup>33</sup> Auch wenn die genauen Grenzlinien umstritten sind, so steht doch im Grundsatz außer Zweifel, dass auch eine Stiftung auf bestimmte Zeit und damit auch eine sog. Verbrauchsstiftung zulässig sind.<sup>34</sup>

Wenn man erkennt, dass das Merkmal der »Dauerhaftigkeit« nur eine »gewisse Dauer« und keine »Ewigkeit« meint, so ist schon deshalb zweifelhaft, ob der Gesichtspunkt der Dauer einen wesentlichen Unterschied der Stiftung zu anderen Rechtsformen darstellt. Denn auch Vereine und Kapitalgesellschaften werden regelmäßig nur dann gegründet, wenn ein bestimmtes Ziel »dauerhafter« verfolgt werden soll. Mitunter können sich Stiftungen sogar umgekehrt als die »kurzlebigeren« Einrichtungen erweisen, da sie sich vorrangig oder ausschließlich aus einem Vermögen finanzieren müssen, das in Krisenzeiten (z.B. den Kriegs- und Inflationsjahren des 20. Jahrhunderts) schnell verfallen kann. Demgegenüber können Vereine und Gesellschafter auf die Leistungsfähigkeit ihrer Mitglieder zurückgreifen, was ihre Überlebensfähigkeit in politischen und wirtschaftlichen Krisenzeiten steigert. Schon aus diesen Gründen erscheint es wenig überzeugend, das Element der Dauerhaftigkeit zum Ausgangspunkt gravierender steuerlicher Ungleichbehandlungen zu machen.

Aber selbst wenn man einmal typisierend unterstellen würde, dass sich Stiftungen gegenüber anderen Organisationen regelmäßig als »dauerhafter« erweisen, wäre dieser Umstand zumindest nicht geeignet, eine steuerliche Privilegierung von Stiftungen zu rechtfertigen. Denn das Gemeinnützigkeitsrecht begünstigt, wie sich insbesondere aus §§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1, 58 Nr. 6, 7 und 12 AO ergibt, die gegenwartsnahe gemeinwohlfördernde Tätigkeit von Organisationen.<sup>35</sup> Für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen kommt es nach geltender Rechtslage nur darauf an, dass die Tätigkeit der betreffenden Körperschaft im jeweiligen Veranlagungszeitraum tatsächlich darauf gerichtet ist, steuerbegünstigte Zwecke zu verwirklichen.<sup>36</sup> Nicht zukünftige Pläne und Ziele, sondern das gegenwärtige gemeinwohlfördernde Engagement rechtfertigt die

31 *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 425; ebenso *Kirchhof* in: Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktkommentar EStG*, § 10 b Rz. 53.

32 Zur Dauerhaftigkeit als Merkmal des Stiftungsbegriffs statt aller *Staudinger/Rawert*, BGB, 13. Aufl. 1995, Vorbem zu §§ 80 ff Rz. 8; *MünchKomm-Reuter*, BGB, 4. Aufl. 2001, Vor § 80 Rz. 15 f.

33 Siehe etwa *Staudinger/Rawert*, BGB, 13. Aufl. 1995, Vorbem zu §§ 80 ff Rz. 8, 174.

34 Dazu nur *MünchKomm-Reuter*, BGB 4. Aufl. 2001, Vor § 80 Rz. 16.

35 Zum Gesichtspunkt der »Gegenwartsnähe« gemeinnützigen Handelns eingehend *Hüttemann*, *Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit*, 1991, S. 23 ff.

36 Vgl. schon BFH v. 11.12.1974, BStBl. II 1975, 458.

steuerliche Verschonung von steuerbegünstigten Körperschaften.<sup>37</sup> Mit Recht bildet nach geltendem Recht die zeitnahe Mittelverwendung die Regel und die Rücklagen- und Vermögensbildung die Ausnahme. Im Kontext des geltenden Rechts ist es daher unerheblich, ob eine steuerbegünstigte Körperschaft die betreffenden Satzungszwecke »auf Dauer« verfolgt, da insoweit ein sachlicher Bezug zum Entlastungszweck der §§ 51 ff AO fehlt. Für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen nach den §§ 51 ff AO kommt es vielmehr allein auf die gegenwärtige Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke an. »Dauerhaftigkeit« ist dagegen im Kontext des geltenden Gemeinnützigkeitsrechts kein Wert an sich.

### *3. Die staatliche Stiftungsaufsicht*

Zu den wesentlichen rechtsformspezifischen Besonderheiten des Stiftungsrechts gehört die staatliche Stiftungsaufsicht.<sup>38</sup> Die Stiftungsaufsicht ist Ausdruck der staatlichen Fürsorge für die mitgliederlose juristische Person Stiftung; Sie soll zum einen Rechte der Stiftung gegenüber ihren Organen durchsetzen und zum anderen den Rechtsverkehr vor Beeinträchtigungen durch pflichtwidriges Organhandeln schützen.<sup>39</sup> Die staatliche Aufsicht ist mithin ein rechtsformspezifisches Merkmal der Stiftung, das bei Körperschaften keine Entsprechung findet. Vor diesem Hintergrund liegt es nahe, eine steuerliche Privilegierung von Stiftungen gegenüber Körperschaften mit Hinweis auf die staatliche Stiftungsaufsicht zu rechtfertigen.

Das Merkmal der Stiftungsaufsicht kann die geltenden steuerlichen Sonderregelungen für Stiftungen aber nur teilweise legitimieren, wenn man den Begriff der Stiftung – wie oben dargelegt – weit auslegt und ihn sowohl auf rechtsfähige als auch auf nicht rechtsfähige Stiftungen bezieht. Denn der Stiftungsaufsicht unterliegen nur rechtsfähige Stiftungen des privaten und des öffentlichen Rechts, so dass die entsprechenden Regelungen, wenn man allein auf die Stiftungsaufsicht abstellen würde, zu weit geraten sind. Der Gesichtspunkt der Stiftungsaufsicht wäre also nur dann ein taugliches Differenzierungskriterium, wenn man – wie im Schrifttum bereits vorgeschlagen worden ist – den Stiftungsbegriff auf rechtsfähige Stiftungen beschränken würde.<sup>40</sup>

Die Beschränkung der rechtsformspezifischen Regelungen auf rechtsfähige Stiftungen ist aber nur dann zu empfehlen, wenn das Element der Stiftungsaufsicht tatsächlich

37 Treffend *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Mehrheitsgutachten der Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 1988, S. 348: »Die verfassungsrechtliche Legimitation muss auf die wirkliche Tätigkeit der privilegierten Körperschaften abstellen, nicht etwa auf ihre angeblichen oder wirklichen Fernziele.«

38 Zur Stiftungsaufsicht eingehend *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001.

39 Statt aller nur *MünchKomm-Reuter*, BGB, 4. Aufl. 2001, Vor § 80 Rz. 75; *ders.* in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 139, 148 ff.

40 So – im Wege einer verfassungskonformen Auslegung – *Kirchhof*, in: *Kirchhof*, Kompaktkommentar zum EStG, § 10 b Rz. 54. Entgegen *Kirchhof*, ebda., treffen die Rechtfertigungsgründe »zweckgebundenes Vermögen« und »kontinuitätsgewährende Mitgliederlosigkeit« auch für nicht rechtsfähige Stiftungen zu. Die Beschränkung auf rechtsfähige Stiftungen ist folglich nur dann zu befürworten, wenn man ihre Privilegierung einzig auf den Gesichtspunkt der Stiftungsaufsicht stützt.

geeignet wäre, eine steuerliche Besserstellung von Stiftungen zu begründen. Dies ist aber zu verneinen. Insbesondere das Argument, Stiftungen unterlägen »neben der Kontrolle durch die Finanzämter zusätzlich der Aufsicht durch die Stiftungsbehörden, die im Interesse der Stiftung selbst, des Stifters aber auch der Allgemeinheit mit den Mitteln der dauerhaften Rechtsaufsicht die tatsächliche Einhaltung des Stiftungs- und damit auch des Steuerrechts gewährleisten«,<sup>41</sup> vermag bei näherer Betrachtung nicht zu überzeugen. Dazu ist zunächst in Erinnerung zu rufen, dass die Stiftungsaufsicht ohnehin keine »Superkontrollinstanz« der Stiftungstätigkeit ist, sondern eine bloße Rechtsaufsicht mit ganz begrenzten Zuständigkeiten.<sup>42</sup> Schon deshalb dürfte die zusätzliche Aufsicht durch die Stiftungsbehörden gegenüber der turnusmäßigen und eingehenden Prüfung steuerbegünstigter Einrichtungen durch die Finanzbehörden praktisch kaum ins Gewicht fallen. Vor allem besitzt die Stiftungsaufsicht weder die Zuständigkeit noch die angemessene personelle Ausstattung, um die Einhaltung der steuerlichen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit zu kontrollieren. Vielmehr hat sie nur die Aufgabe, das Handeln der Stifterorgane auf seine stiftungsrechtliche Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Schon aus diesem Grund spricht wenig für die Annahme, bei Stiftungen sei die Einhaltung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben besser gewährleistet als bei gemeinnützigen Vereinen oder Kapitalgesellschaften. Vielmehr enthält das Steuerrecht ausreichende eigenständige und rechtsformübergreifende Kontrollmechanismen zur Überprüfung der steuerlichen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit.

Gegen den Ansatz bei der Stiftungsaufsicht spricht des Weiteren auch, dass das Ausmaß staatlicher Aufsicht kein geeignetes Kriterium für die steuerliche Förderungswürdigkeit einer Organisation sein kann. Der Sinn des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts besteht – wie es Josef Isensee formuliert hat – darin, »die besondere Selbstverpflichtung des Privaten anzuerkennen und freiwillige Leistungen für die Allgemeinheit anzuregen und zu honorieren«.<sup>43</sup> Es ist also gerade die Staatsferne, insbesondere bei der Erfüllung sog. »pluralisierter Gemeinwohlaufgaben«, durch die sich bürgerschaftliches Engagement auszeichnet. Auch Stiftungen sind ein wichtiger Teil dieser privaten Gemeinwohlaktivität. Sie sind aber nicht deshalb steuerlich förderungswürdiger, weil das Handeln ihrer Organe zusätzlich noch einer staatlichen Kontrolle unterliegt. Eine Rechtsordnung, die steuerliche Vorteile vorrangig nach dem Ausmaß staatlicher Aufsicht gewährt, wäre eine offene Mißtrauenserklärung gegenüber den Bürgern und den von ihnen getragenen privaten Verbänden.

41 So *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 425; ähnlich *Kirchhof* in: Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktcommentar EStG*, 2000, § 10 b Rz. 53.

42 Zur Stiftungsaufsicht als Rechtsaufsicht vgl. BVerwG v. 22.9.1972 BVerwGE 40, 347 ff; BGH v. 22.1.1987 BGHZ 99, 344, 349; *Andrick/Suerbaum*, *Stiftung und Aufsicht*, 2001, § 4 Rz. 10 ff; zur Praxis der Stiftungsaufsicht *Buermann*, in: IdW (Hrsg.), *Stiftungen – Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung*, 1997, S. 23 ff. Die Beschränkung der Stiftungsaufsicht auf eine Rechtsaufsicht gilt im Grundsatz auch für Stiftungen des öffentlichen Rechts, vgl. nur *v. Campenhausen*, in: *v. Campenhausen*, *Handbuch des Stiftungsrechts*, 2. Aufl. 2000, § 21.

43 *Isensee*, in: *Mauer u.a.* (Hrsg.), *Das akzeptierte Grundgesetz*, Festschrift Dürig, 1990, S. 35, 58.

Für eine solche Diskreditierung verbandsmäßiger Gemeinwohlverwirklichung besteht aber um so weniger Anlass, als die staatliche Rechtsaufsicht über Stiftungen nach ihrem Sinn und Zweck keine höhere »Qualität der Gemeinwohlverfolgung« verbürgen soll, sondern nur der gesetzgeberische Versuch ist, rechtsformspezifische Kontrolldefizite durch Einschaltung einer staatlichen Instanz zumindest teilweise auszugleichen. Die Stiftungsaufsicht übernimmt bei der rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts also solche Funktionen, die bei verbandsmäßig organisierten juristischen Personen von eigeninteressierten Mitgliedern und den von ihnen bestimmten Kontrollgremien (Aufsichtsrat, Beirat etc.) übernommen werden.<sup>44</sup> Da die Stiftung keine Mitglieder hat, die – wie bei Vereinen oder Kapitalgesellschaften – das Handeln der Vorstandsmitglieder direkt oder indirekt über entsprechende Überwachungsorgane kontrollieren, bedarf es eines staatlichen Organs, um die Stiftung selbst, aber auch den Rechtsverkehr vor einem rechtswidrigen Organhandeln zu schützen. Das Instrument der Stiftungsaufsicht soll also nur die fehlende interne Kontrolle des Organhandelns durch interessierte Mitglieder kompensieren. So gesehen ist das Element der Stiftungsaufsicht kein tauglicher Gesichtspunkt für eine Bevorzugung von Stiftungen gegenüber Körperschaften. Vielmehr könnte man das »Aufsichtsargument« ebenso gut auch umgekehrt als Argument gegen eine Privilegierung von Stiftungen verwenden, da das Vorhandensein von interessierten Mitgliedern möglicherweise eine stärkere Garantie für die Einhaltung der Satzung und die Rechtmäßigkeit des Organhandelns bietet. Dafür spricht auch, dass die Kontrolle durch die Mitglieder – anders als die Stiftungsaufsicht – nicht nur eine Rechtmäßigkeitsprüfung ist, sondern sich auch auf Zweckmäßigkeitsfragen bei der Verwirklichung der Satzungszwecke bezieht. Im Ganzen ist daher festzuhalten, dass die Stiftungsaufsicht kein Argument für eine steuerliche Privilegierung rechtsfähiger Stiftungen darstellt.

#### *4. Die Notwendigkeit einer Vermögensausstattung*

Neben den bereits erwähnten rechtsformspezifischen Besonderheiten von Stiftungen ist schließlich die Notwendigkeit einer Vermögensausstattung anzuführen. Als institutionalisierter Zweck bedarf die Stiftung eines Vermögens, aus dessen Erträgen der Stiftungszweck verwirklicht werden kann. Nach geltendem Recht setzt daher die Genehmigung einer rechtsfähigen Stiftung den Nachweis eines ausreichend großen Vermögens voraus.<sup>45</sup> Die Notwendigkeit eines Vermögens unterscheidet die Stiftung von mitgliedschaftlich organisierten Rechtspersonen wie Vereinen oder Kapitalgesellschaften, die ihre Zwecke auch mit Beiträgen, Spenden oder Dienstleistungen ihrer Mitglieder oder Gesellschafter verwirklichen können. Da Stiftungen keine Mitglieder haben, müssen sie ihre satzungsmäßigen Aktivitäten – soweit sie keine sonstigen Zuwendungen von Dritten erhalten – aus Vermögenserträgen finanzieren. In diesem Sinne ist es zutreffend, wenn etwa Crezelius/Rawert feststellen: »Leistungsfähige Stiftungen sind

44 Zur Funktion der Stiftungsaufsicht eindringlich *Reuter* in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 139, 148 f.

45 Statt aller *Staudinger/Rawert*, BGB 13. Aufl. 1995, Vorbem zu §§ 80 Rz. 15; *MünchKomm-Reuter*, BGB, 4. Aufl. 2001, Vor § 80 Rz. 20.

auf größere Zuwendungen angewiesen, als die übrigen Akteure des gemeinnützigen Sektors.«<sup>46</sup>

Der Hinweis auf einen besonderen Finanzbedarf von Stiftungen darf nun allerdings nicht dahin missverstanden werden, als hätten Stiftungen ganz allgemein einen höheren Mittelbedarf als andere Körperschaften. Der laufende Finanzbedarf steuerbegünstigter Körperschaften hängt zunächst und vorrangig von den satzungsmäßigen Zwecken und der Art ihrer Verwirklichung ab und weist somit keinen sachlichen Bezug zur Rechtsform auf. So wird z.B. der finanzielle Aufwand für den Betrieb einer Schule nicht dadurch größer, dass diese als Stiftung betrieben wird. Ein Bezug zur Rechtsform entsteht erst dadurch, dass Stiftungen im Unterschied zu Körperschaften ihren Finanzbedarf in erster Linie aus Vermögenserträgen abdecken müssen. Während sich ein Verein darauf beschränken kann, die jährlichen Ausgaben durch entsprechend hohe Beiträge seiner Mitglieder abzudecken, muss eine Stiftung mit gleich hohen Ausgaben zunächst mit einem Vermögen ausgestattet werden, das – je nach Ertragslage – etwa das zwanzigfache der jährlichen Ausgaben beträgt. Verglichen mit einem Verein müsste ein Stifter also, um seiner Stiftung die gleiche finanzielle Leistungsfähigkeit zuzuwenden, dieser ein Vermögen in Höhe des Zwanzigfachen dessen übertragen, was die Mitglieder eines Vereins im Jahr an Beiträgen leisten. Diese Überlegung zeigt, dass Stiftungen – verglichen mit gleich leistungsfähigen Körperschaften – einen erheblich höheren Bedarf an Vermögenszuwendungen haben.<sup>47</sup>

Dieses rechtsformspezifische Erfordernis einer Vermögenszuwendung gilt gleichermaßen für rechtsfähige wie für nicht rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts. Zwar ist die Notwendigkeit einer Vermögensausstattung bei rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts besonders deutlich ausgeprägt, weil hier eine für die nachhaltige Zweckerreichung ausreichende Vermögensausstattung zu den Genehmigungsvoraussetzungen zählt.<sup>48</sup> Nichts anderes gilt jedoch für die nicht rechtsfähige Stiftung, bei der die Stiftungszwecke ebenfalls aus den Erträgen des treuhänderisch bzw. schenkweise unter Auflage dem Stiftungsträger zugewendeten Vermögen verwirklicht werden sollen.<sup>49</sup> Auch Stiftungen des öffentlichen Rechts bedürfen nach richtiger Ansicht eines ausreichenden Vermögens, da der öffentlich-rechtliche Stiftungsbegriff von dem Be-

46 Crezelius/Rawert, ZEV 2000, 421, 425.

47 Zutreffend Crezelius/Rawert, ZEV 2000, 421, 425; ähnlich Wagner/Walz, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, S. 110; Kirchhof in: Kirchhof (Hrsg.), Kompaktcommentar EStG, 2000, § 10 b Rz. 53; siehe auch Schiffer/Swoboda, StuB 2001, 317, 319; siehe auch Hüttemann, in: Bertelsmann-Stiftung/Maecenata-Institut (Hrsg.), Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts, 1999 ff, Arbeitspapiere C 122, 133.

48 Vgl. etwa § 4 Abs. 1 Buchst. b Stiftungsgesetz Nordrhein-Westfalen: »Die Genehmigung ist zu versagen, wenn ... die dauernde und nachhaltige Erfüllung der Stiftungszwecke nicht gewährleistet ist.«

49 Statt aller Staudinger/Rawert, BGB, 13. Aufl. 1995, Vorbem zu §§ 80 ff Rz. 151; Hof in: v. Campenhausen (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 2000, § 36 Rz. 1 ff; siehe auch § 2 Abs. 2 Stiftungsgesetz Nordrhein-Westfalen: »Unselbständige Stiftungen im Sinne dieses Gesetzes sind Vermögenswerte, deren sich der Stifter zugunsten eines uneigennützigen auf die Dauer angelegten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch einen anderen treuhänderisch zu erfüllen ist.«

griff der privatrechtlichen Stiftung abgeleitet ist.<sup>50</sup> Das besondere Merkmal einer Vermögensausstattung gilt somit für alle Stiftungen im Sinne des weiten steuerlichen Begriffsverständnisses. Es wäre also geeignet, eine steuerliche Privilegierung aller Arten von Stiftungen zu begründen, ohne dass es – wie z.B. beim Rückgriff auf die Stiftungsaufsicht – einer einschränkenden Auslegung des Stiftungsbegriffs – etwa unter Ausschluss der nicht rechtsfähigen Stiftungen – bedürfte.

An dieser Stelle ist der Einwand denkbar, dass auch Körperschaften im Einzelfall ihre satzungsmäßigen Zwecke vorrangig aus Vermögenserträgen finanzieren müssen. Insbesondere bei sog. Stiftungskörperschaften – Stiftungs-GmbH bzw. Stiftungs-Verein – wird man eine derartige stiftungsähnliche Finanzierungsstruktur antreffen.<sup>51</sup> Der Hinweis auf solche Gestaltungen vermag indessen die Legitimation einer rechtsformabhängigen Privilegierung nicht grundsätzlich in Frage zu stellen. Der Steuergesetzgeber kann sich bei der Ausgestaltung steuerlicher Vorschriften an den typischen zivilrechtlich vorgeprägten Rechtsformunterschieden orientieren. So kann er insbesondere berücksichtigen, ob eine Vermögensausstattung – wie bei Stiftungen – schon von Rechts wegen erforderlich ist oder – wie bei Körperschaften – nur aus tatsächlichen Gründen zur Zweckverwirklichung benötigt wird. Für die Zulässigkeit einer rechtsformabhängigen Differenzierung sprechen zudem Gründe der Rechtsvereinfachung und Praktikabilität. Wollte man steuerliche Sonderregelungen statt von der Rechtsform von den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls abhängig machen, müsste man für alle Organisationen konkrete Feststellungen über die tatsächliche Notwendigkeit einer Vermögensausstattung treffen, was nur mit einem ganz unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand möglich wäre.

Mit der Notwendigkeit einer Vermögensausstattung ist somit ein tragfähiges Differenzierungskriterium für eine rechtsformabhängige Privilegierung von Stiftungen im Spenden-, Gemeinnützigkeits- und Erbschaftsteuerrecht gefunden: Während sich Körperschaften vorrangig durch Zuwendungen ihrer Mitglieder finanzieren (Beiträge, Spenden und Dienstleistungen), sind Stiftungen als mitgliederlose Zweckvermögen auf entsprechende Vermögenserträge angewiesen. Um solche Erträge erzielen zu können, müssen Stiftungen über ein entsprechend großes Vermögen verfügen. Die Notwendigkeit einer Vermögensausstattung schafft einen besonderen Finanzbedarf für Stiftungen, sie sind – wie es Crezelius/Rawert ausdrücken – »auf größere Zuwendungen angewiesen, als die übrigen Akteure des gemeinnützigen Sektors«. <sup>52</sup> Das Erfordernis eines Vermögens betrifft aber nicht nur das »externe Wachstum« von Stiftungen, also die Schaffung zusätzlicher Anreize beim Spendenabzug, sondern ebenso das interne Wachstum, also die Rücklagenbildung. Auch hier besteht bei Stiftungen, die sich im

50 Vgl. v. Campenhausen in: v. Campenhausen (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 2000, § 18 Rz. 2, 3; Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht II, 5. Aufl. 1987, § 103 II; Zur Funktion des Stiftungsvermögens siehe auch Ebersbach, Die Stiftung des öffentlichen Rechts, 1961, S. 66 ff.

51 Vgl. dazu nur Staudinger/Rawert, BGB, 13. Aufl. 1995, Vorbem zu §§ 80 ff Rz. 178.

52 Crezelius/Rawert, ZEV 2000, 421, 425.

Wesentlichen aus Vermögenserträgen finanzieren, rechtsformbedingt ein größerer Bedarf für Thesaurierungen als bei Körperschaften.<sup>53</sup>

## V. Konsequenzen für die einzelnen stiftungsbezogenen Regelungen

Als Ergebnis der vorstehenden Überlegungen kann festgehalten werden, dass allein das Merkmal der Vermögensausstattung einen hinreichenden Grund für eine rechtsformbezogene Privilegierung von Stiftungen darstellt. Stiftungen haben im Gegensatz zu Vereinen oder Kapitalgesellschaften keine Mitglieder oder Gesellschafter und müssen ihre Tätigkeiten deshalb vorrangig aus Vermögenserträgen finanzieren. Daher hängt ihre finanzielle Leistungsfähigkeit – anders als bei Körperschaften – entscheidend von der Vermögensausstattung ab. Der Aufbau eines entsprechenden Vermögens schafft einen rechtsformspezifischen Bedarf an Vermögenszuwendungen, durch den sich Stiftungen von anderen verbandsmäßig strukturierten steuerbegünstigten Organisationen unterscheiden. Fraglich ist nun, ob sich die geltenden Sondervorschriften im Spenden-, Gemeinnützigkeits- und Erbschaftsteuerrecht mit dieser Überlegung rechtfertigen lassen. Dazu sollen im weiteren die einzelnen Vorschriften gesondert näher betrachtet werden.

### 1. Erhöhter Sonderausgabenabzug für Zuwendungen an Stiftungen

Will der Gesetzgeber die Kapitalausstattung von Stiftungen verbessern, so liegt es nahe, für Zuwendungen an Stiftungen im Rahmen des Spendenrechts stärkere steuerliche Anreize zu schaffen. Eben dies ist auch der Zweck der neuen zusätzlichen Abzugsbeträge für Zuwendungen an Stiftungen nach § 10 b Abs. 1 S. 3, Abs. 1a EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 KStG, § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG.<sup>54</sup> Sie scheinen daher auf den ersten Blick durch den besonderen Kapitalbedarf von Stiftungen gerechtfertigt zu sein. Indes handelt es sich bei den neuen Abzugsbeträgen – dem »einfachen« Abzugsbetrag von 20.540 Euro und dem »Gründungshöchstbetrag« von 307.000 Euro – um zwei unterschiedliche Tatbestände, die eine differenzierte Betrachtung erfordern. Während der antragsabhängige Gründungshöchstbetrag von 307.000 Euro nach § 10 b Abs. 1 a EStG auf Zuwendungen in den Vermögensstock einer neu gegründeten Stiftung beschränkt ist, gilt der zusätzliche Abzugsbetrag von 20.540 Euro nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG für alle Zuwendungen an Stiftungen, auch soweit diese bei der Stiftung zeitnah verwendet und somit nicht dem Vermögen zugeführt werden. Nach dem Wortlaut des Gesetzes kann der Abzugsbetrag nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG auch dann in Anspruch genommen werden, wenn die Zuwendung nach § 58 Nr. 1 oder 2 AO an andere steuerbegünstigte Körperschaften weitergeleitet wird. Damit können auch sog. »Spenden-

53 Vgl. dazu *Hüttemann*, in: Bertelsmann-Stiftung/Maecenata-Institut, Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts, Arbeitspapiere C 133.

54 Vgl. dazu die Begründung (BT-Drucks. 14/2340, S. 5): »Der Gesetzentwurf erweitert die Möglichkeiten ... des Sonderausgabenabzugs beim Stifter.« Dadurch »soll die Stiftungsfreudigkeit breiter Teile der Bevölkerung erhöht werden«.



sammelstiftungen«, die z.B. von Vereinen zur Beschaffung zusätzlicher Mittel gegründet worden sind, mit dem erhöhten Spendenabzugsbetrag von 20.540 Euro werben.<sup>55</sup>

a) Der Gründungshöchstbetrag nach § 10 b Abs. 1a EStG, § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG

Betrachtet man zunächst den neuen Höchstbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock neu gegründeter Stiftungen (§ 10 b Abs. 1a EStG, § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG), so soll durch diesen Abzugsbetrag gezielt die Errichtung neuer Stiftungen angeregt werden. Zu diesem Zweck sind entsprechende Vermögenszuwendungen von Stiftern über die allgemeinen Höchstgrenzen hinaus auf Antrag über einen Zeitraum von 10 Jahren bis zur Höhe von weiteren 307.000 Euro abzugsfähig. Auf diese Weise wird dem Umstand Rechnung getragen, dass – worauf schon Isensee/Knobbe-Keuk hingewiesen haben<sup>56</sup> – »die Vermögensausstattung einer gemeinnützigen Stiftung einen außergewöhnlich hohen Dotationsbetrag« voraussetzt. Anders als Vereine oder Kapitalgesellschaften, die sich auch dauerhaft durch laufende Zuwendungen ihrer Mitglieder finanzieren können, ist die Errichtung einer Stiftung naturgemäß mit dem einmaligen Akt einer Vermögenszuwendung seitens des Stifters bei Gründung verbunden. Im System des geltenden Spendenrechts mit seinen jährlichen einkommens- und umsatzbezogenen Höchstgrenzen wird die einmalige Vermögensdotationsleistung des Stifters aber gegenüber den laufenden und geringeren Zuwendungen von Spendern systematisch benachteiligt: Denn der Stifter kann seinen Dotationsbetrag in der Regel nur zu einem kleinen Teil im Rahmen des Spendenabzugs geltend machen. Zwar hat der Gesetzgeber mit dem Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz aus dem Jahr 1990 einen begrenzten Spenden- vor- und -rücktrag für Großspenden ab 25.565 Euro eingeführt.<sup>57</sup> Dieser ist aber weiterhin an die einkommens- und umsatzabhängigen Höchstgrenzen gekoppelt und hat daher die rechtsformspezifische Benachteiligung von Stiftungserrichtungen nur teilweise entschärft.

Durch den neuen Abzugsbetrag wird die rechtsformbezogene faktische Benachteiligung von Stiftungserrichtungen im bisherigen Spendenrecht zumindest teilweise beseitigt. Es handelt sich um eine Ausnahme, durch die das Spendenrecht für Stiftungsgründungen »überhaupt erst wirksam gemacht wird.«<sup>58</sup> Der neue Gründungshöchstbetrag enthält deshalb auch keine unzulässige Privilegierung von Stiftungen, sondern trägt nur den Besonderheiten des Sachverhalts Stiftungserrichtung Rechnung. Es handelt sich folglich um eine zulässige rechtsformbezogene Sonderregelung, da das entscheidende Differenzierungskriterium – die Notwendigkeit einer Vermögensausstattung – auf alle Stiftungen zutrifft.

55 Dazu *Hüttemann*, DB 2000, 1584, 1588.

56 Sondervotum zum Mehrheitsgutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 1988, S. 490.

57 Vgl. § 10 b Abs. 1 S. 4 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 4 KStG, § 9 Nr. 5 S. 4 GewStG.

58 So *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Mehrheitsgutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 1988, S. 491, die für Zuwendungen an Stiftungen einen zehnjährigen Abzugszeitraum vorgeschlagen haben.

Aus rechtspolitischer Sicht ist zwar kritisch anzumerken, dass die Entlastungswirkung des neuen Abzugsbetrags auf Grund der absoluten Höchstgrenze von (nur) 307.000 Euro bei größeren Zuwendungen spürbar abnimmt.<sup>59</sup> Des Weiteren ist zu bedauern, dass der Gesetzgeber nicht alle Arten von Zuwendungen in das Vermögen von Stiftungen begünstigt hat. Denn durch die Beschränkungen auf Zuwendungen im Jahr der Errichtung werden spätere Zustiftungen aus dem Anwendungsbereich des neuen Höchstbetrags ausgenommen. Indes steht es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei, die knappen Haushaltsmittel auf die steuerliche Förderung kleiner und mittlerer Stiftungsgründungen zu konzentrieren und deshalb eine absolute Höchstgrenze einzuführen.

- b) Der Abzugsbetrag nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 KStG, § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG

Während sich also der neue Abzugsbetrag für Zuwendungen in das Vermögen mit der rechtsformspezifischen Notwendigkeit einer ausreichenden Vermögensausstattung begründen lässt, bedarf der weitere Abzugsbetrag von 20.540 Euro einer eigenständigen Rechtfertigung. Denn er bezieht sich auf alle Arten von Zuwendungen an Stiftungen und wird daher unabhängig davon gewährt, ob die Zuwendungen bei der Empfängerstiftung dem Vermögen zugeführt, zeitnah für satzungsmäßige Zwecke verwendet oder an andere steuerbegünstigte Organisationen weitergeleitet werden. Im Kontext des geltenden Spendenrechts sind aber keine Gründe erkennbar, weshalb der Spender, wenn er einer Stiftung eine Zuwendung macht, einen höheren Sonderausgabenabzug erhalten soll, als wenn die Zuwendung an einen Verein oder eine Kapitalgesellschaft erfolgt. Anders als bei Zuwendungen in das Stiftungsvermögen kann für eine solche rechtsformabhängige Privilegierung nicht die Notwendigkeit einer Vermögensausstattung angeführt werden. Denn Zuwendungen, die zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden, tragen zum Aufbau eines Stiftungsvermögens gerade nichts bei. Andere stiftungsspezifische Gesichtspunkte sind aber – wie bereits dargelegt worden ist – nicht geeignet, eine steuerliche Privilegierung von Stiftungen gegenüber Körperschaften zu rechtfertigen. Damit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass es für den Abzugsbetrag nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG an einem sachlichen Differenzierungsgrund fehlt.

Besonders offensichtlich ist der Gleichheitsverstoß in den Fällen der Mittelweiterleitung an andere steuerbegünstigte Körperschaften, die nicht als Stiftung organisiert sind.<sup>60</sup> Wird bei Zwischenschaltung einer »Spendensammelstiftung« auch für solche Zuwendungen der erhöhte Abzugsbetrag gewährt, die von vornherein für einen steuerbegünstigten Verein bestimmt sind, aber über eine Stiftung vereinnahmt und dann weitergeleitet werden, führt dies zu einer doppelten Ungleichbehandlung. Zum einen gibt es keinen Grund, direkte Zuwendungen an einen Verein gegenüber indirek-

<sup>59</sup> Siehe dazu die Berechnungsbeispiele bei *Schindler*, BB 2000, 2077, 2079 ff.

<sup>60</sup> Vgl. dazu *Hüttemann*, DB 2000, 1584, 1588. Nach einer noch unveröffentlichten Entscheidung der ESt-Referenten des Bundes und der Länder sollen solche Mittelweiterleitungen begünstigt sein.

ten Zuwendungen über eine »Sammelstiftung« zu privilegieren. In beiden Fällen dient die Spende letztlich nur der Finanzierung der satzungsmäßigen Tätigkeiten des Empfängervereins. Die bloße Durchleitung durch eine Stiftung als solche kann jedenfalls keinen erhöhten Spendenabzug rechtfertigen. Zum anderen werden innerhalb des § 58 Nr. 1 AO körperschaftlich organisierte Mittelbeschaffungsorganisationen, insbesondere Fördervereine, ohne sachlichen Grund diskriminiert, da sich ihre Aktivität nicht von der einer Sammelstiftung unterscheidet. Denn während Zuwendungen an eine Sammelstiftung dem Spender selbst dann die erhöhten Abzugsbeträge verschaffen, wenn die Spenden für einen Verein oder eine Kapitalgesellschaft bestimmt sind, gelten bei Zuwendungen an Mittelbeschaffungskörperschaften (Verein oder Kapitalgesellschaft) stets nur die allgemeinen Höchstgrenzen, selbst wenn die Spenden für eine Stiftung bestimmt sind. Diese Differenzierung kann nur als willkürlich bezeichnet werden.<sup>61</sup>

### c) Zwischenergebnis

Im Ganzen ist also festzuhalten, dass die durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung eingeführten speziellen Spendenabzugsbeträge für Zuwendungen an Stiftungen nur zum Teil mit dem Gleichheitssatz vereinbar sind. Während der Abzugsbetrag nach § 10 b Abs. 1 a EStG durch die stiftungsspezifische Notwendigkeit einer Vermögensausstattung gerechtfertigt werden kann, verstößt der Abzugsbetrag nach § 10 Abs. 1 S. 3 EStG mangels sachlichen Bezugs zur Rechtsform gegen das Gebot der steuerlichen Lastengleichheit.<sup>62</sup> Diese Gleichheitswidrigkeit ließe sich beseitigen, wenn – wie Crezelius/Rawert vorgeschlagen haben – auch der Abzugsbetrag von 20.540 Euro nur für Zuwendungen in das Vermögen, d.h. Zustiftungen, gewährt würde. Für eine solche einschränkende Auslegung des § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG lassen sich zwar in der Gesetzesbegründung des Fraktionsentwurfs von SPD und Bündnis 90/Die Grünen vage Anhaltspunkte finden.<sup>63</sup> Sie hat aber im Gesetzeswortlaut keinen hinreichenden Ausdruck gefunden. Obwohl in den Beratungen des Vermittlungsausschusses der zusätzliche Gründungshöchstbetrag für »Zuwendungen in den Vermögensstock« nach § 10 b Abs. 1 a EStG in das Gesetz eingefügt worden ist, fehlt in § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG nach wie vor ein entsprechender Zusatz. Der Wortlaut der Regelung steht daher auch einer teleologischen Reduktion des § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG auf Zuwendungen in das Vermögen entgegen. Rechtspolitisch vorzugswürdig ist deshalb eine vollständige Abschaffung des Abzugsbetrags nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 KStG, § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG zugunsten einer angemessenen Anhebung des Gründungshöchstbetrages nach § 10 b Abs. 1 a EStG und § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG, z.B. auf

61 Ebenso *Kirchhof* in: Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktcommentar EStG*, 2000, § 10 b Rz. 56 und *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 425, die – noch weitergehend – eine verfassungskonforme Beschränkung des § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG auf Zuwendungen in das Vermögen vorschlagen.

62 Im Ergebnis ebenso *Kirchhof* in: Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktcommentar EStG*, 2000, § 10 b Rz. 54, der allerdings die Ursache für den Gleichheitsverstoß in der Einbeziehung von nicht rechtsfähigen Stiftungen sieht. Dagegen bereits oben IV. 3.

63 Zutreffend *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 426 mit Hinweis auf den Begriff »Dotation« in der Begründung des Fraktionsentwurfs, BT-Drucks. 14/2340, S. 5; zustimmend *Kirchhof*, in: Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktcommentar EStG*, § 10 b Rz. 56.

500.000 Euro.<sup>64</sup> Zugleich könnte die verfehlte Beschränkung auf Zuwendungen im Gründungsjahr aufgegeben werden. Damit hätten Stifter die Möglichkeit, nach Ablauf der Zehn-Jahres-Frist den Abzugsbetrag erneut für eine Zustiftung an »ihre« Stiftung in Anspruch zu nehmen, während sie nach geltender Steuerrechtslage gezwungen sind, zur Ausnutzung des Abzugsbetrags alle zehn Jahre eine neue Stiftung zu errichten.

Die bei einer Streichung des Abzugsbetrags nach § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG erzielten Mehreinnahmen könnten ferner dazu verwendet werden, um einen weiteren Verfassungsverstoß zu beseitigen, auf den in diesem Beitrag nur der Vollständigkeit halber hinzuweisen ist. Der Abzugsbetrag nach § 10 b Abs. 1 a EStG kann von Ehegatten, die eine Zusammenveranlagung wählen, nach § 26 b EStG nur einmal in Anspruch genommen werden. Damit werden Ehegatten gegenüber Alleinstehenden nicht unerheblich benachteiligt, was – worauf insbesondere P. Kirchhof hingewiesen hat<sup>65</sup> – gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 6 GG verstößt. Dieser Effekt ist eine Konsequenz der absoluten Abzugsgrenze und ist im Rahmen der Gesetzgebungsarbeiten offenbar übersehen worden. Die mit einer Verdoppelung des Abzugsbetrags für Ehegatten verbundenen Steuermindereinnahmen könnten aus einer Abschaffung des § 10 Abs. 1 S. 3 EStG finanziert werden.<sup>66</sup>

## 2. Versorgung des Stifters nach § 58 Nr. 5 AO

Nach § 58 Nr. 5 AO wird die Steuerbegünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Stiftung bis zu einem Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren.<sup>67</sup> Diese Ausnahmeregelung zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO war in ähnlicher Form bereits in § 5 Nr. 3 GemVO 1953 enthalten. Sie rechtfertigt sich aus der Überlegung, dass die Errichtung einer Stiftung im Unterschied zur Gründung eines Vereins bzw. einer Kapitalgesellschaft eine vergleichsweise große Vermögensdotations durch den Stifter voraussetzt. Wer aber sein ganzes Vermögen oder einen großen Teil davon steuerbegünstigten Zwecken widmet, darf deshalb nicht zu einer wesentlichen Einschränkung seines Lebensunterhaltes gezwungen werden, wenn sein restliches Vermögen für einen angemessenen Unterhalt nicht mehr aus-

64 So bereits Art. 3 Nr. 2 des Entwurfs eines Gesetzes zur Verbesserung des Stiftungsrechts und Stiftungssteuerrechts des Landes Baden-Württemberg, BR-Drucks. 629/99, S. 4, wo ein zusätzlicher Höchstbetrag von 1.000.000 DM für Zuwendungen an eine Stiftung im Jahr der Errichtung und in den folgenden vier Jahren vorgesehen war.

65 Kirchhof in: Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktcommentar EStG*, 2000, § 10 b Rz. 52; vgl. auch Kröger, *DStR* 2001, 426 f.

66 Dagegen soll nach Kirchhof, in: Kirchhof (Hrsg.), *Kompaktcommentar EStG*, 2000, § 10 b Rz. 52, eine Verdoppelung des Abzugsbetrags bei Ehegatten schon de lege lata im Wege verfassungskonformer Auslegung möglich sein. Dies erscheint zweifelhaft, da eine solche Verdoppelung erhebliche Steuerausfälle zur Folge hätte, die der Gesetzgeber offensichtlich nicht gewollt hat. Daher muss es ihm freistehen, den Verfassungsverstoß in anderer Weise, etwa durch Herabsetzung des Abzugsbetrags bei gleichzeitiger Verdoppelung für Ehegatten, zu beseitigen.

67 Aus dem Schrifttum vgl. *Schaubhoff*, *DB* 1996, 1693.

reicht.<sup>68</sup> Insbesondere diejenigen Stifter, die sich nicht durch die Belastung des übertragenen Vermögens mit Rentenverpflichtungen oder Nießbräuchen abgesichert haben,<sup>69</sup> sollen ohne Verstoß gegen das Gemeinnützigkeitsrecht von ihrer Stiftung freiwillige Unterhaltsleistungen erhalten dürfen. § 58 Nr. 5 AO trägt somit der rechtsformbedingten Sondersituation des Stifters Rechnung, wie sie sich aus der Notwendigkeit einer Vermögensdotations ergibt. Zwar macht die Regelung die Zulässigkeit von Versorgungsleistungen nicht ausdrücklich davon abhängig, dass der Stifter sein ganzes Vermögen oder einen wesentlichen Teil davon auf die Stiftung übertragen hat. Vielmehr geht der Gesetzgeber zulässigerweise typisierend davon aus, dass bei jeder Stiftungserrichtung ein Bedürfnis für eine Absicherung des Stifters besteht.

### *3. Ansparrücklage für neugegründete Stiftungen nach § 58 Nr. 12 AO*

Neben den zusätzlichen Spendenabzugsbeträgen hat das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen auch noch eine weitere rechtsformbezogene Sondervorschrift für Stiftungen gebracht. Nach § 58 Nr. 12 AO ist es steuerlich unschädlich, wenn »eine Stiftung im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 14) ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführt«. <sup>70</sup> Auch diese besondere Rücklage bei Stiftungen lässt sich mit der Notwendigkeit einer Vermögensausstattung rechtfertigen. Zwar mag man daran zweifeln, ob eine derart generelle Regelung nicht zu weit greift, weil sie auch bei Stiftungen mit sehr großem Vermögen zunächst eine (unnötige) Thesaurierungsphase zulässt.<sup>71</sup> Wenn der Steuergesetzgeber gleichwohl auf entsprechende Beschränkungen verzichtet hat, dann wohl aus Gründen der Typisierung und Verwaltungsvereinfachung, da eine Prüfung der »Notwendigkeit« der Rücklagenbildung im Einzelfall verwaltungstechnisch kaum durchführbar wäre.<sup>72</sup> Zudem ist zu beachten, dass die Bildung der Rücklage nach zutreffender Ansicht unter dem Vorbehalt einer entsprechenden Regelung im Stiftungsgeschäft steht.<sup>73</sup>

### *4. Rückwirkende Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Übertragung von Vermögensgegenständen auf Stiftungen*

Nach § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG entfällt die Erbschaft- und Schenkungsteuer rückwirkend, soweit Vermögensgegenstände innerhalb von zwei Jahren nach der Entstehung der Steuer dem Bund, einem Land, einer inländischen Gemeinde oder einer Stiftung,

68 Vgl. *Isensee/Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Mehrheitsgutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 1988, S. 432 f.

69 Siehe dazu näher Anwendungserlass zur AO Tz. 7 zu § 55 AO; anders noch BFH v. 21. 11. 1998 BStBl. II 1998, 758; dagegen aber BMF-Schreiben v. 6.11.1998, BStBl. I 1998, 1446.

70 Dazu näher *Hüttemann*, DB 2000, 1584, 1586.

71 Kritisch auch *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 427 (»mag theoretisch nicht befriedigen«).

72 Ebenso *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421, 427.

73 *Hüttemann*, DB 2000, 1584, 1586.

die steuerbegünstigten Zwecken dient, zugewendet werden. Die Regelung ist 1990 durch das Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz eingeführt worden und war zunächst auf Wissenschafts- und Kulturstiftungen beschränkt.<sup>74</sup> Durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen ist die Befreiungsregelung auf alle Stiftungen, die steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52–54 AO verfolgen, ausgeweitet worden. Nicht begünstigt sind aber weiterhin Übertragungen auf steuerbegünstigte Vereine und Kapitalgesellschaften.

Die rückwirkende Befreiung von Erbschaft- und Schenkungsteuer soll steuerliche Anreize für entsprechende Vermögensübertragungen schaffen und auch zur Gründung neuer Stiftungen beitragen.<sup>75</sup> Der Ausschluss anderer steuerbegünstigter Organisationen lässt sich wiederum im Grundsatz mit der Überlegung rechtfertigen, dass sich Stiftungen im Unterschied zu anderen Körperschaften vorrangig aus Vermögenserträgen finanzieren und deshalb einen besonderen Bedarf an Zuwendungen in das Vermögen haben. Allerdings ist die rückwirkende Steuerbefreiung nach § 29 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG ihrem Wortlaut nach nicht davon abhängig, dass die zugewendeten Vermögenswerte dauerhaft dem Vermögen der Stiftung zugeführt werden, da eine bestimmte Nutzung nicht vorgeschrieben ist.<sup>76</sup> Insoweit sind gegen die Regelung also ähnliche Bedenken zu erheben wie gegen § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG. Die Vorschrift sollte daher im Wege verfassungskonformer Auslegung auf solche Zuwendungen beschränkt werden, die als Ausstattungskapital oder als Zustiftung dauerhaft dem Stiftungsvermögen zugeführt werden. Gleichgültig ist dagegen, ob – wie im Fall der Zuwendung von Kunstgegenständen – die zugewendeten Vermögenswerte im ideellen Bereich bzw. einem Zweckbetrieb (Museum etc.) eingesetzt werden, oder – wie im Fall der Zuwendung von Kapital oder Mietwohngrundstücken – im Rahmen einer Vermögensverwaltung oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs genutzt werden.<sup>77</sup> Entscheidend ist allein die dauerhafte Stärkung des Stiftungsvermögens.

## VI. Zusammenfassung

Durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14. 7. 2000 sind die steuerlichen Rahmenbedingungen für steuerbegünstigte Stiftungen reformiert worden. In dem Bemühen, die Stiftungsfreudigkeit in Deutschland anzuregen, hat der Gesetzgeber eine Reihe von steuerlichen Sonderregelungen für steuerbegünstigte Stiftungen eingeführt. Insbesondere sind für Zuwendungen an Stiftungen im Rahmen der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer zusätzliche Abzugsbeträge eingeführt worden (§ 10 b Abs. 1 S. 3, Abs. 1a EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 KStG, § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG). Damit werden Zuwendungen an Stiftungen steuerlich stärker gefördert

74 Vgl. näher *Thiel/Eversberg*, DB 1991, 118 ff; Troll DB 1991, 672 ff.

75 Siehe bereits die Begründung zum Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz, BT-Drucks. 11/7584, S. 1: Es sollen »größere Anreize zur Gründung neuer und zur Unterstützung bestehender Stiftungen geschaffen« werden.

76 So auch *Thiel/Eversberg*, DB 1991, 118, 125; *Jülicher* in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 29 Rz. 45.

77 Ebenso *Thiel/Eversberg*, DB 1991, 118, 125.

als Zuwendungen an steuerbegünstigte Einrichtungen in der Rechtsform des Vereins oder der Kapitalgesellschaft.

Derartige rechtsformbezogene Ungleichbehandlungen sind nur dann mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, wenn sie durch rechtsformspezifische Gründe gerechtfertigt sind. Stiftungen zeichnen sich insbesondere durch folgende Merkmale aus: Mitgliederlosigkeit, Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks, staatliche Stiftungsaufsicht und Notwendigkeit einer Vermögensausstattung. Wie sich bei näherer Betrachtung zeigt, ist von diesen Gesichtspunkten nur der letzte geeignet, eine steuerliche Privilegierung von Stiftungen zu rechtfertigen: Stiftungen müssen sich im Unterschied zu Vereinen und Kapitalgesellschaften vorrangig aus den Erträgen ihres Vermögens finanzieren und sind daher auf eine hinreichende Vermögensausstattung angewiesen. Diesen rechtsformspezifischen Bedarf an Vermögenszuwendungen kann der Gesetzgeber zum Anlass nehmen, Zuwendungen an Stiftungen steuerlich stärker zu fördern als Zuwendungen an andere steuerbegünstigte Einrichtungen. Daher erweist sich z.B. der zusätzliche Abzugsbetrag für Zuwendungen in das Vermögen einer neu gegründeten Stiftung (§ 10 b Abs. 1a EStG, § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG) als verfassungsrechtlich ebenso zulässig wie die rechtsformbezogenen Privilegierungen von Stiftungen bei der Mittelverwendung (§ 58 Nr. 5 und 12 AO) und der Erbschaftsteuer (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 ErbStG). Nicht zu rechtfertigen ist dagegen der Abzugsbetrag in Höhe von 20.450 Euro gemäß § 10 b Abs. 1 Satz 3 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 KStG, § 9 Nr. 3 Satz 3 GewStG, der unterschiedslos für alle Zuwendungen an Stiftungen gilt und keinen sachlichen Bezug zum Erfordernis der Vermögensausstattung aufweist.

## VII. Summary

The Act to Provide Further Tax Benefits to Promote Foundations of 14th July 2000 reformed the framework conditions under tax law for foundations enjoying tax relief. In an attempt to promote the willingness to establish foundations in Germany, the legislator created a series of special tax rules for foundations enjoying tax relief. In particular, additional statutory deductions were created for donations to foundations under income, corporation and trade tax law (sec. 10b para 1 sent. 3, para 1a EStG, sec. 9 para 1 no. 2 sent. 3 KStG, sec. 9 no. 5 sent. 3 GewStG). Donations to foundations thus enjoy greater tax relief than donations to tax-promoted institutions in the legal form of an association or a corporation.

Such unequal treatment based on legal form is compatible with the principle of equal treatment under Art. 3 (1) of the German Basic Law only if it is justified by reasons specific to the legal form. Foundations are characterized especially by the following features: Absence of any members, permanence of the object of the foundation, government supervision of foundations, and the need to have endowment property. Closer examination shows that, among these aspects only the latter can justify tax privileges for foundations: As opposed to associations and corporations, foundations must finance themselves primarily from the proceeds from their endowment fund and thus depend on the sufficiency of their funds. This need to obtain funds through donations, which arises specifically from the legal form of a donation, justifies legislative

measures to create stronger tax incentives for donations to foundations than for donations to other institutions enjoying tax relief. Therefore, for example, the additional deduction for donations to the endowment fund of a newly created foundation (sec. 10b para. 1 EStG, sec. 9 no. 5 sent. 3 GewStG) is constitutionally admissible just like privileges enjoyed by foundations because of their specific legal form with respect to the appropriation of funds (sec. 58 no. 5 and 12 AO) and with respect to inheritance tax (sec. 29 para. 1 no. 4 sent. 1 ErbStG). On the other hand, there is no justification for the deduction of € 20,450 pursuant to sec. 10b para. 1 sent. 3 EStG, sec. 9 para. 1 no. 2 sent. 3 KStG, sec. 9 no. 3 sent. 3 GewStG, which applies without any distinction to all donations to foundations and is not objectively related in any way to the need of a foundation to possess sufficient funds.



# Zivilrechtliche und steuerliche Fragen des Sponsoring\*

ARNDT RAUPACH

I. Begriff und Inhalt des Sponsoring . . . . .	169	2. Die steuerliche Prägung des Spon-	
1. Die leidige Definitionsfrage . . . . .	169	ring-Vertrages . . . . .	190
2. Der Zweck und die Wirkung des		3. Verschiedene Vertragstypen von	
Sponsoring . . . . .	175	Sponsoringverträgen . . . . .	191
II. Steuerliche Fragestellungen. . . . .	179	4. Vertragsinhalt. . . . .	192
1. Überblick . . . . .	179	IV. Abschließende Würdigung und Zusammen-	
2. Die ertragsteuerlichen Folgen. . . . .	180	fassung . . . . .	194
3. Die umsatzsteuerlichen Folgen. . . . .	187	1. Schlussgedanke zum Verhältnis von	
4. Versuch einer Zusammenschau der		Zivil- und Steuerrecht beim Sponso-	
steuerlichen Folgen. . . . .	188	ring. . . . .	194
III. Zivilrechtliche Fragestellungen . . . . .	189	2. Zusammenfassung . . . . .	195
1. Allgemeines zur Rechtsnatur des		V. Summary . . . . .	196
Sponsoring-Vertrages . . . . .	189		

## I. Begriff und Inhalt des Sponsoring

»Unter Sponsoring wird üblicherweise die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen verstanden, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden ...«

So der sog. Sponsoringerlass der Finanzverwaltung.<sup>1</sup>

### 1. Die leidige Definitionsfrage

#### a) Vom Sinn und Unsinn des Definierens

Nicht selten steht am Anfang der Beschäftigung mit dem Sponsoring der Versuch einer Definition dieses Begriffs.<sup>2</sup> Dabei wird regelmäßig als »essentialia negotii«<sup>3</sup> neben der Leistung des Sponsors eine *Gegenleistung des Gesponserten* gefordert, die in der ver-

\* Druckfassung eines Vortrags, gehalten am 10. November 2001, anlässlich der Hamburger Tage für Stiftungs- und Non Profit Recht, an der Bucerius Law School, Hamburg.

1 BMF-Schreiben v. 18. Februar 1998, BStBl. 1998 I, S. 212 mit Anm. v. *Wochinger*, in: Raupach (Hrsg.), *Steuerfragen im Sport*, 1998, S. 10 ff; sehr instruktiv dazu: *Thiel*, DB 1998, S. 842 ff.

2 So z.B. *Kolvenbach*, Zivilrechtliche Ausgestaltung von Sponsorverträgen, AnwBl. 1998, S. 289, 291; s. weiter die Nachweise in Fn. 10.

3 So *Weiland*, Rechtliche Aspekte des Sponsoring, NJW 1994, S. 227, 230; *Kolvenbach*, a.a.O. (s. Fn. 2), S. 293.

traglichen Verpflichtung zur Unterstützung der kommunikativen Ziele des Sponsors bestehen soll (s. dazu unter 2b).<sup>4</sup>

Gleichwohl ist es nicht unbedenklich, der Untersuchung eine Definition voranzustellen, denn nicht selten wird – wenn auch ungewollt und oft unbemerkt – etwas aus einem Begriff herausgelesen, was im Grunde zuvor stillschweigend *per definitionem* hineingelegt worden ist. Andererseits erscheint es nicht sinnvoll – jedenfalls nicht realistisch –, einen Begriff aufgeben zu wollen, dessen sich Wissenschaft und Praxis bemächtigt haben, zumal die Sponsoringfälle durchaus so viele Gemeinsamkeiten aufweisen, dass ein zusammenfassender Begriff gerechtfertigt erscheint.

Allerdings hat das Sponsoring als Instrument der Unternehmensführung seit seinem Aufkommen in den 60er Jahren die unterschiedlichsten Entwicklungsphasen durchlaufen.<sup>5</sup> Es sei daher daran erinnert, dass die Begriffsbildung eine Frage der Zweckmäßigkeit ist, nicht eine Frage richtiger oder falscher Erkenntnis.<sup>6</sup> Denn es gibt keine Definition der Dinge, sondern nur ihre Erkenntnis und Beschreibung; das auf Grund einer empirischen Analyse gewonnene Explikat kann empirisch wahr oder falsch sein, was eine Definition nicht sein kann.<sup>7</sup>

## b) Unterschiedliche Sponsoringbegriffe

### aa) Sponsoring im weitesten Sinne als unbestimmter Sammelbegriff

Angesichts der ca. 40-jährigen Entwicklungsgeschichte und der heutigen weiten Verbreitung des Sponsoring darf nicht verwundern, dass unter diesem Begriff die unterschiedlichsten Erscheinungen zusammengefasst werden.<sup>8</sup> Dies legt schon die eingangs wiedergegebene weite Umschreibung des Begriffs Sponsoring durch den sog. Sponsoringerlass der Finanzverwaltung nahe. Folgt man dieser Umschreibung, so werden vom Sponsoringbegriff umfasst

- neben Aufwendungen des Sponsors zur Werbung und Öffentlichkeitsarbeit (sie sind steuerliche Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG), wobei zu unterscheiden ist,
  - \* ob der Sponsor selbst mit seiner Förderleistung (an den Gesponserten) wirbt oder
  - \* ob der Gesponserte Werbeleistungen für den Sponsor erbringt
- auch Spenden, die nach § 10 b EStG als Sonderausgaben (bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG) abgezogen werden dürfen,
- ferner aber auch »als Sponsoringaufwendungen bezeichnete Aufwendungen«, die weder das eine noch das andere sind, sondern nicht abzugsfähige Kosten der priva-

4 So *Weiland*, Wissenschaftliche und rechtliche Grundlagen des Kommunikationsinstruments Sponsoring, DStR 1996, S. 1897, 1899.

5 Vgl. *Kolvenbach*, a.a.O. (s. Fn. 2), S. 290; ferner *Breuninger/Rückert*, Gegenstand und Besteuerung des Sozio-Sponsoring, DB 1993, S. 503, 504.

6 So die treffende Formulierung zur wissenschaftlichen Begriffsbildung bei *Poul Meyer*, Die Verwaltungsorganisation, Göttingen 1962, S. 36.

7 Vgl. *Leinfellner*, Einführung in die Erkenntnis- und Wissenschaftstheorie, 2. Aufl. Mannheim 1967, S. 88, 90.

8 *Vieweg*, Sponsoring und Sportrecht (Teil I), SpuRt 1994, S. 6, spricht von einem »unscharfen Begriff«; *Weiland*, a.a.O. (s. Fn. 3), S. 227, davon, dass es sich beim Sponsoring um eine wegen seines »Facettenreichtums« nur schwer fassbare Kommunikationsform handelt, die sich in der Werbepaxis dynamisch entwickelt habe.

ten Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) bzw. bei Kapitalgesellschaften verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) darstellen<sup>9</sup>, ich spreche im folgenden vom »*verunglückten Sponsoring*«.

bb) Das »klassische Sponsoring«

Es ist klar, dass ein so weit gefasster Begriff des Sponsoring wie im Sponsoringerlass (s.o. vor 1.) entgegen der Forderung weiter Teile des Schrifttums gerade nicht die Gegenleistung des Gesponserten als »essentialia negotii« umfassen kann (s.o. 1.a). Es fragt sich daher schon jetzt, ob überhaupt von »dem« Sponsoring-Vertrag als einem eigenen Vertragstyp gesprochen werden kann. Seitdem der BGH in einer grundlegenden Entscheidung einen Sponsoring-Vertrag als »Vertrag eigener Art« bezeichnet hat, ist diese Kennzeichnung der Rechtsnatur eines Sponsoring-Vertrages vielfach unkritisch in juristischen Veröffentlichungen wiederholt und verallgemeinert worden, mit der Präzisierung als atypischer synallagmatischer Vertrag, der zwingend eine Gegenleistung des Gesponserten voraussetzen soll.<sup>10</sup>

Dieser *klassische Sponsoringbegriff*<sup>11</sup> führt zu einem gegenleistungsorientierten Begriff des Sponsoringvertrages, wie er sich z.B. bei *Boochs*<sup>12</sup> findet:

»Von einem Sponsoringvertrag spricht man, wenn sich in einem privatrechtlichen Vertrag eine Partei, der Sponsor, dazu verpflichtet, einer anderen Partei, dem Gesponserten, zur Förderung ihrer Aktivitäten Geld, Sachmittel oder Dienstleistungen zur Verfügung zu stellen, und der Gesponserte sich als Gegenleistung dazu verpflichtet, in vertraglich festgelegter Weise über die Entfaltung der geförderten Aktivitäten die kommunikativen Ziele des Sponsors zu unterstützen, d.h. die Kommunikationsrechte dem Sponsor zu überlassen.«

Wir werden noch sehen, dass die Forderung nach einer zwingenden Gegenleistung aus mancherlei Gründen bedenklich ist.

cc) »Entdeckung« einer neuen Form des (Sozio-)Sponsoring:  
das »mäzenatische Sponsoring«

Durch viele Jahre hindurch war die Entwicklung des Sponsoring vom Sport-Sponsoring geprägt.<sup>13</sup> Es diente der Unternehmenswerbung, in der Regel der Produkt- oder

9 Vgl. *Thiel*, Sponsoring im Steuerrecht, DB 1998, S. 842; das Problem der vGA hat sich verstärkt, seit durch die Rspr. des BFH entschieden ist, dass »Liebhaberei«-Aufwendungen einer KapGes. (die nicht der Gewinnerzielung dienen) keinen »privaten Bereich« der KapGes. bilden, sondern eine vGA darstellen sollen (BFH v. 4. Dezember 1996, I R 54/95, BFHE 182, 123. Bestätigung durch BFH v. 8. Juli 1998, I R 123/97, BFHE 186, 540; in Abgrenzung dazu: BFH v. 8. August 2001, I R 106/99, BFH/NV 2001, S. 1678).

10 *Kolvenbach*, a.a.O. (s. Fn. 2), S. 292; *Bruhn/Mehlinger*, Praktische Gestaltung des Sponsoring-Vertragsrechts, Steuerrechts, Medienrechts, Wettbewerbsrechts, 2. Auflage München 1995, S. 54 ff.; *Hermanns*, Sponsoring – Grundlagen – Wirkungen – Management, Perspektiven, München 1997, S. 40 (»Geschäft auf Gegenseitigkeit«); *Boochs*, Sponsoring in der Praxis – Steuerrecht, Zivilrecht, Musterfälle; *Neuwied, Kriftel*, 2000, S. 127 ff., S. 227 ff.

11 So ausdrücklich *Breuninger/Rückert*, a.a.O. (s. Fn. 5), S. 503.

12 *Boochs*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 227.

13 Vgl. dazu Deutscher Sportbund, Sponsoringfibel, Frankfurt 1991, bearbeitet von *M. Bruhn; Vieweg*, Sponsoring und Sportrecht (Teil I und II), SpuRt 1994, S. 6 ff., 73 ff.; *Mehlinger*,

Markenwerbung auf Grund eines Imagetransfers von bestimmten Sportdisziplinen, Sportereignissen oder Sportlerpersönlichkeiten auf Unternehmen, Marken und Produkte.<sup>14</sup>

Erst mit Beginn der 90er Jahre entwickelten sich andere Felder des Sponsoring.<sup>15</sup> In einem Aufsatz im Jahre 1993 »entdeckten« *Breuninger/Rückert*<sup>16</sup> eine neue Form des Sponsoring, die sich von der herkömmlichen Werbung und vom klassischen Sponsoring unterscheidet. Sie haben dies am Fall des sog. »Sozio-Sponsoring« dargestellt und dabei die Besonderheiten dieser Form des Sponsoring wie folgt umschrieben:

»Das Sozio-Sponsoring wird ... grundlegend geprägt durch die Förderung von gemeinnützigen Organisationen und den damit verbundenen Wirkungen für die Unternehmenskommunikation. Diese erfolgen in erster Linie durch die inhaltliche Identifikation des sponsernden Unternehmens mit den gesponserten Projekten und die Dokumentation gesellschaftspolitischer Verantwortung.«

Als Hauptunterschied zum *klassischen Sponsoring* (s.o. cc) haben *Breuninger/Rückert* herausgestellt, dass in diesen Fällen durch die gesponserte Organisation keine Werbung für das Unternehmen des Sponsors erfolgt. Dass dies keine bloße Behauptung ist, wird verständlich, wenn man berücksichtigt, dass *Breuninger/Rückert* ihre Darlegungen an der Hilfe für Krebskranke durch Begegnungsangebote exemplifizierten und dass dem Aufsatz ursprünglich das Sponsoring für einen Aidshilfeverein zugrunde lag. Es wird deutlich, dass in diesem Bereich ein aktives Tätigwerden des Gesponserten für den Sponsor kaum möglich und unter Umständen auch gar nicht erwünscht ist, weil durch eine solche werbende Tätigkeit des Gesponserten das gesellschaftspolitische Engagement des Sponsors gerade an Glaubhaftigkeit verlieren und als verlogen erscheinen könnte.<sup>17</sup> Treffend wird vom »mäzenatischen« Sponsoring gesprochen.<sup>18</sup>

Will man diesem Anliegen entsprechen, dann sind drei Möglichkeiten – übrigens auch bei der Vertragsformulierung – zu unterscheiden:

- Der Sponsor verzichtet auf eine Gegenleistung der gemeinnützigen Organisation und macht selbst seine gesellschaftspolitische Verantwortung für die Förderung öffentlich;
- der Sponsor weist auf seine Leistung unter Verwendung des Namens, von Emblemen oder Logos des Empfängers im Wege der Eigenwerbung öffentlich hin;
- der Gesponserte macht auf die Unterstützung durch den Sponsor aufmerksam, unter Verwendung des Namens, von Emblemen oder Logos des Sponsors ohne besondere Hervorhebung, z.B. auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen oder in anderer Weise.

Sportsponsoring – einführende rechtliche Aspekte, SpuRt 1996, S. 54; *Vieweg (Hrsg.) Sponsoring und Sport 1996*; *Ruijsenaars*, Merchandising und Sponsoring bei Sportveranstaltungen, SpuRt 1998, S. 133.

14 Zu diesem Imagetransfer vgl. *Vieweg*, a.a.O. (s. Fn. 8), S. 6; vgl. zu den Zielen des Sponsorings auch *Boochs*, Kultur- und Sportsponsoring, NWB, Fach 3, S. 10525, 10527 f.

15 Vgl. zu den Erscheinungsformen des Sponsorings *Rückert*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings, Diss. 1999, S. 9 f.

16 *Breuninger/Rückert*, a.a.O. (s. Fn. 5), S. 503.

17 *Breuninger/Rückert*, a.a.O. (s. Fn. 5), S. 504.

18 So *Bruhnl/Mehlinger*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 72 und *Boochs*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 95.

Im ersten Fall, den ausdrücklich *Thiel* in einem Aufsatz erwähnt<sup>19</sup>, fehlt es an jeder Gegenleistung des Gesponserten, in den beiden anderen Fällen, die im Sponsoring-erlass hervorgehoben sind<sup>20</sup>, wird die »Gegenleistung« auf einen verschwindenden steuerunschädlichen Rest minimiert. Die Gruppe der beschriebenen drei Fälle ist von besonderer Bedeutung, denn sie erlaubt eine steuerliche Optimierung: Der Sponsor kann Betriebsausgaben abziehen, und den Gesponserten trifft keine Steuerpflicht.

Hier wird deutlich, wie gefährlich steuerlich die in vielen juristischen Veröffentlichungen verwandte Behauptung sein kann, eine Gegenleistung des Gesponserten sei eine »essentialia negotii« des Sponsoring-Vertrages. Es gibt vielmehr typische Sponsoringverträge, deren Kern gerade darin besteht darzulegen, dass der Gesponserte zu keiner *oder nur* zu einer für ihn steuerunschädlichen Gegenleistung verpflichtet ist.

Dass diese Gruppe der drei genannten Fälle in vielen Veröffentlichungen vernachlässigt wird, liegt wohl daran, dass die meisten Äußerungen im Schrifttum sich auf das Sportsponsoring beziehen oder stillschweigend von ihm ausgehen, für das Werbeleistungen des Gesponserten wohl typisch sind.

### c) Verhältnis der verschiedenen Sponsoringbegriffe zueinander

Es fragt sich, ob der umgangssprachlich verwandte, undefinierte Begriff des Sponsoring, der insbesondere die vielfältigen Formen der Förderung gemeinnütziger Organisationen umfasst, nicht zur Entwicklung klassifikatorischer Begriffe verwendet werden kann. Dies kann dadurch geschehen, dass durch planmäßige Beobachtung aus dem Bereich der als Sponsoring bezeichneten Vorgänge, die jeweils wesentlichen Bedingungen isoliert werden.<sup>21</sup> So entstehen verschieden weite Begriffe des Sponsoring.

Zurecht weist *Thiel*<sup>22</sup> darauf hin, dass der Sponsoringerlass den Begriff Sponsoring *im »weitesten Sinne«* versteht (s.o. b) aa)). *Thiel* fährt fort:

Der Begriff Sponsoring im BMF-Schreiben »beschreibt Fördermaßnahmen auf sportlichem, kulturellem, sozialem oder einem anderen gesellschaftspolitisch bedeutsamen Gebiet, unabhängig davon, ob der Sponsor eine kommunikativ verwertbare Gegenleistung einfordert oder die für das Sponsoring charakteristische Öffentlichkeit selbst herstellt.«

Der Begriff in diesem Sinne gewinnt an Weite, vor allem dadurch, dass er auch Spenden mit umfasst, also einen Bereich unentgeltlicher Zuwendungen i.S.d. § 516 BGB.

Klammert man dagegen den Bereich der Spenden aus, so verbleibt immer noch ein recht weiter Sponsoringbegriff, den man in zwei Bereiche mit entsprechenden Vertragstypen unterteilen kann:

- *Sponsoring im klassischen Sinne* (s.o. b) bb)): Sponsoring, dem idR Werbeverträge verschiedener Struktur mit synallagmatischer Verknüpfung von Leistung des Sponsors und Gegenleistung des Gesponserten zugrunde liegen,

19 *Thiel*, DB 1993, S. 2452, 2453.

20 Sponsoringerlass, a.a.O. (s. Fn. 1), Rn. 4 und 10.

21 Vgl. zur Entwicklung klassifikatorischer Begriffe aus der Alltagssprache über Beobachtungsbegriffe *Elisabeth Ströcker*, Einführung in die Wissenschaftstheorie, Darmstadt, 4. Aufl. 1992, S. 45 f., 61 f.

22 *Thiel*, a.a.O. (s. Fn. 9), S. 842.

- *Sponsoring im mäzenatischen Sinne* (s.o. b) cc): Sponsoringverträge, die keine (oder nur eine geringfügige) Gegenleistung des Gesponserten vorsehen, sondern sich auf Eigenwerbung des Sponsors beschränken; ihnen liegen wohl in der Regel Verträge eigener Art (sui generis) ohne synallagmatische Verknüpfung zugrunde.

Das mäzenatische Sponsoring folgt dem wohl engsten Sponsoringbegriff, der weder Spenden- noch Werbeverträge umschließt.

d) Plädoyer für den weiten Sponsoringbegriff des Sponsoringerlasses  
mit Untergliederung

Weite Teile des Schrifttums beschäftigen sich fast ausschließlich mit klassischem Sponsoring, das eine synallagmatische Verknüpfung von Leistungen des Sponsors und Gegenleistung des Gesponserten voraussetzt.<sup>23</sup> Damit werden Spenden aus dem Begriff Sponsoring ausgeklammert. Darüber hinaus werden – so scheint es – die von *Breuninger/Rückert*<sup>24</sup> behandelten Fälle des mäzenatischen Sponsoring (s.o. 1.c)) offenbar übersehen, in denen der Sponsor selbst mit seiner Förderleistung wirbt. Uneinheitlich verfährt *Boochs*, der einerseits von »Zuwendungen im Rahmen des Sponsoring« spricht, »die keine Betriebsausgaben ...«, sondern »als Spenden zu behandeln« sind<sup>25</sup>, andererseits aber für den Sponsoringbegriff zwingend eine Gegenleistung des Gesponserten verlangt<sup>26</sup>.

Folgerichtig werden im Schrifttum vom Sponsoring im klassischen Sinne nur Leistungen von Unternehmen (Nicht-Privatpersonen) umfasst, die an Unternehmenszielen ausgerichtet und in ein Marketingkonzept eingebunden sind.<sup>27</sup>

Bezieht man dagegen unentgeltliche Zuwendungen, insbesondere Spenden, und das mäzenatische Sponsoring in den Sponsoringbegriff ein, so kommen als »Sponsoren« auch Privatpersonen in Betracht.

Die Ausklammerung unentgeltlicher Zuwendungen aus dem Sponsoringbegriff erscheint aus mancherlei Gründen unzweckmäßig:

- Zum einen bereitet die Abgrenzung zwischen Spenden und betrieblich veranlassten Aufwendungen Schwierigkeiten, zumal auch Spenden einem betrieblichen Kalkül, ja sogar einem Marketingkonzept<sup>28</sup>, entsprechen können, da sie nach der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung zulässig auf einem betrieblichen Neben Anlass beruhen dürfen (s.u. 2. a) bb) und cc)); so liegt dem »Spendensammeln« beim »Fundraising« i.d.R. eine Marketing-Strategie zugrunde.<sup>29</sup>
- Zum anderen eröffnet die Behauptung, Sponsoring setze stets eine Gegenleistung des Gesponserten voraus, die Gefahr, dass man meint, »Gegenleistungen« konstru-

23 Vgl. Fn. 10.

24 *Breuninger/Rückert*, a.a.O. (s. Fn. 5), S. 503.

25 *Boochs*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 96.

26 *Boochs*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 127, 227.

27 *Boochs*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 127.

28 *Noreena Hertz*, a.a.O. S. 211 (s. näher unter Fn. 56), berichtet davon, dass die Universität Harvard einen Workshop über »strategische Philanthropie« anbietet.

29 Vgl. *Boochs* (s. Fn. 10), S. 5/6 und 95/96; so wird in Betracht gezogen, »Kampagnen« zur Gewinnung von Großspendern durchzuführen, vgl. *Maria Haibach*, Großspenden-Fundraising – Upgrading, Cultivating, Capital Campaigns, Stiftung & Sponsoring 4/00, S. 24–26.

ieren zu müssen, um den Betriebsausgabenabzug zu sichern und damit den Anschein wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe eröffnet mit äußerst unerwünschten steuerlichen Folgen: Der Sponsor kann zwar seine Leistungen als Betriebsausgaben abziehen, der Gesponserte muss sie aber versteuern (s.u. II. 2. b) bb)), außerdem erhöht sich der Umsatzsteuersatz von 7 % auf 16 % (s.u. II. 3.).

Für den klassischen Sponsoringbegriff (also das Gegenleistungssponsoring) ergibt sich zudem die Frage, worin eigentlich die Besonderheit des Sponsoring gegenüber »gewöhnlichen« Werbemaßnahmen und -verträgen gesehen werden soll.<sup>30</sup> Im Allgemeinen wird als Kennzeichen für das Sponsoring angesehen, dass es als Instrument der Marketing-Kommunikation dient, also zum »wechselseitigen Austausch von Informationen« (Kommunikation) und »zu marktorientierter Unternehmensführung« (Marketing)<sup>31</sup>. Aber dies wird auch bei »gewöhnlichen« Werbeverträgen kaum anders zu sehen sein<sup>32</sup>. Im Übrigen können auch das unternehmerische Spendenwesen und das mäzenatische Sponsoring als Instrumente der Marketingkommunikation dienen.

Seine Besonderheit bezieht das Sponsoring wohl eher aus den am Kommunikationsprozess Beteiligten und hier insbesondere aus dem Leistungsempfänger, den Gesponserten, die vorzugsweise im sog. dritten Bereich (zwischen Staat und Wirtschaft)<sup>33</sup> angesiedelt, d.h. gemeinnützige Organisationen sind. Für sie hat das Sponsoring Finanzierungsfunktion. Hier zeigt sich, wie sinnvoll der weite Sponsoringbegriff ist, der auch unentgeltliche Zuwendungen (insbesondere Spenden und das mäzenatische Sponsoring) umfasst, also auf die Finanzierungsfunktion für die Gesponserten zugeschnitten ist.

## *2. Der Zweck und die Wirkung des Sponsoring*

### a) »Förderung gegen Öffentlichkeit« als Zweck des Sponsoring

#### aa) Vorbemerkung

Sicherlich kann man *Weiland* folgen, wenn er schreibt, nach betriebswirtschaftlicher und zivilrechtlicher Auffassung beruhe Sponsoring auf dem Prinzip »Förderung gegen Öffentlichkeit«<sup>34</sup>. Man sollte – wie gesagt – aber nicht so weit gehen, stets die Förderung als Leistung des Sponsors mit der Öffentlichkeitsarbeit als Gegenleistung des Gesponserten synallagmatisch verknüpft zu sehen.

30 Zu einem Wirkungsvergleich zwischen Werbung und Sponsoring s. *Hermanns*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 131 ff.

31 *Hermanns*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 1–3.

32 Zum Verhältnis der klassischen Kommunikationsbereiche zum Sponsoring siehe auch *Boochs*, a.a.O. (s. Fn.10), S. 130 f.

33 Man meint damit »jenen weitverzweigten und mittlerweile hoch ausdifferenzierten Bereich zwischen Marktwirtschaft einerseits und Staat andererseits, ... ohne den unsere Gesellschaft undenkbar wäre«, so *Brinckmann*, in: Zimmer, Anette (Hrsg.), *Vereine heute zwischen Tradition und Innovation*, Basel, Boston, Berlin 1992, Geleitwort.

34 *Weiland*, Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. Juli 1997 zur ertragssteuerlichen Betrachtung des Sponsoring, BB 1998, S. 344, 345; zustimmend *Thiel*, a.a.O. (s. Fn. 9) S. 846.

bb) Die Förderleistung

Die Förderleistung des Sponsors erfolgt zumeist zugunsten einer gemeinnützigen Organisation als Gesponsertem (im Einzelnen s.u. III. 4. a)) und kann daher überwiegend altruistisch sein (wie bei der Spende) oder überwiegend eigennützig, wenn der Hauptzweck in der Werbung oder in der Öffentlichkeitsarbeit besteht.<sup>35</sup> Dazwischen gibt es zahlreiche Spielarten.

Die Förderleistung kann in Geld, Sachwerten oder Dienstleistungen bestehen und zwar unabhängig davon, ob es sich um Spenden oder entgeltliches Sponsoring handelt. Die Übertragung von Sachwerten, z.B. Einrichtungsgegenständen und wissenschaftlichem oder Unterrichtsgerät, kommt häufig beim Schul- und Hochschulsponsoring<sup>36</sup> in Betracht und bei Ausrüstungsverträgen großer Sportartikelhersteller.<sup>37</sup> Dienstleistungen stellen z.B. die dauerhafte Abordnung von Arbeitnehmern in der Sonderform des sog. Secondment<sup>38</sup> dar, ferner bei der Überlassung von Werbemobilen an soziale Institutionen oder Sportvereine.<sup>39</sup>

cc) Herstellung der Öffentlichkeit

Nach dem Sponsoringerlass dient das Sponsoring »regelmäßig« der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit. Damit ist aber noch nicht gesagt, wer die Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit durchführt. In der Regel wird dies der Sponsor sein, der sein Sponsorship werbemäßig vermarktet und dazu die Medien ausnutzt; dabei kann auch der Gesponserte zu aktiven Werbeleistungen oder zur Mitwirkung bei den Werbemaßnahmen des Sponsors verpflichtet werden, so z.B. wenn ein Sportverein Sportvorführungen oder ein Orchesterverein Musikdarbietungen auf Unternehmensveranstaltungen durchführt.

Die Öffentlichkeitsarbeit kann aber auch darin bestehen, dass der Sponsor auf eine Gegenleistung der gemeinnützigen Körperschaft verzichtet und seine gesellschaftliche Verantwortung für die Förderung, z.B. der Kultur, durch eigene Werbemaßnahmen öffentlich macht.<sup>40</sup>

35 Vgl. näher *Spiegel*, Wohin mit den Sponsoring-Einnahmen? – Anmerkung zum Beschluss des FG Mecklenburg-Vorpommern v. 30.5.1997 – DStR 1997, S. 1800.

36 Zum Schulsponsoring vgl. »Schulsponsoring heute«, Möglichkeiten und Grenzen für die Öffnung von Schulen, Praxisbeispiele, Richtlinien, juristische und steuerliche Hinweise, Umsetzungstipps, herausgegeben von der Stiftung Verbraucherinstitut in Zusammenarbeit mit dem Ministerium für Schule und Weiterbildung, Wissenschaft und Forschung des Landes NRW 1999; *Schorlemmer*, Warum Schulen sich (nicht) sponsern lassen sollten! Stiftung & Sponsoring 6/99, S. 34/35.

37 Vgl. *Weiand*, Form, Inhalt und Abschluss von Sponsoringverträgen, SpuRt 1997, S. 90, 91.

38 Vgl. *Weiand*, a.a.O. (s. Fn. 37), S. 91.

39 Vgl. FG Köln v. 13. Dezember 2000, 7 K 6694/98, DStRE 2001, S. 252; OFD Erfurt, Vfg. v. 28. Februar 2001, UR 2001, S. 222.

40 So *Thiel*, a.a.O. (s. Fn. 9), S. 847.



b) Sponsoringarten

Ausgestaltung und Durchführung des Sponsoring, also das Management<sup>41</sup>, hängen entscheidend von der Sponsoringart ab. Während die Entstehung des Sponsoring ihren Schwerpunkt insbesondere im Sportsponsoring hatte, lassen sich jetzt eine Vielzahl von Sponsoringarten unterscheiden, die sich in vier Grundtypen gliedern lassen:

- Sportsponsoring<sup>42</sup>
- Kultursponsoring<sup>43</sup>
- Ökosponsoring<sup>44</sup>
- Soziosponsoring.<sup>45</sup>

Innerhalb dieser Grundformen lassen sich eine Vielzahl von Spielarten unterscheiden:

- Kunstponsoring<sup>46</sup>
- Literatursponsoring<sup>47</sup>
- Museumssponsoring<sup>48</sup>
- Musikponsoring<sup>49</sup>
- Schulponsoring<sup>50</sup>
- Sendungssponsoring<sup>51</sup>
- Theatersponsoring<sup>52</sup>
- Universitätssponsoring<sup>53</sup>
- Wissenschaftssponsoring<sup>54</sup>.

41 *Hermanns*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 135 ff.

42 S. Fn. 13; vgl. das Vertragsmuster für einen Sportsponsoringvertrag im Münchener Vertragshandbuch III/1, S. 1363 mit Anm. von *Weiland*.

43 Zur Schwierigkeit der Abgrenzung zwischen Kultur- und Kunstponsoring, s. *Witt*, Kunst- und Kultursponsoring – Gestaltungsdimension, Wirkungsweise und Wirkungsmessungen, Berlin 2000, S. 52/53.

44 Vgl. *Schröder*, Wettbewerbsrechtliche Grenzen der Sponsoring-Vermarktung am Beispiel des Umwelt-Sponsoring, *Stiftung & Sponsoring zur Bundesstiftung Umwelt* 1/99, S. 8/9; 2/99, S. 11/12.

45 Vgl. *Lang/Haumert*, Handbuch Sozial-Sponsoring – Grundlagen, Praxisbeispiele, Handlungsempfehlungen, Weinheim und Basel 1995; s. auch unten II. 2. b)

46 Vgl. *Witt*, a.a.O. (s. Fn. 43).

47 Vgl. z.B. *Turner*, Die Bayerischen Literaturtage – Projektmanagement – Methoden und Instrumente, *Stiftung und Sponsoring* 3/99, S. 10/11.

48 Zum Museumssponsoring s. *Boochs*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 172/173.

49 *Solms Nebeling/Pascale Lange-Borzym*, Das innovative Modell des Schleswig-Holstein Musik Festivals, *Stiftung und Sponsoring* 3/00, S. 36/37.

50 Zum Schulponsoring s. Fn. 36.

51 Vgl. Mustervertrag zum Sendungssponsoring im Münchener Vertragshandbuch Bd. 3/1, S. 1386 mit Anm. von *Weiland*.

52 Zum Theatersponsoring s. *Boochs*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 175.

53 Vgl. *Göving*, Die Bucerius Law School: Planungsschritt für eine Privatuniversität, *Stiftung und Sponsoring*, 6/99, S. 13 ff. »Eine Universität in privater Förderung«, Interview mit *Prof. Dr. Zimmerli*, Präsident der Universität Witten/Herdecke, *Stiftung und Sponsoring* 6/2000, S. 3.

54 Vgl. *Nienstädt*, Entwicklung eines Stiftungsprogramms zur Wissenschaftsförderung »Die Spreu vom Weizen trennen«. *Stiftung und Sponsoring* 1/99, S. 5–7.

c) Erwünschte und unerwünschte Wirkungen des Sponsoring

Sponsoringverträge werden häufig an der Schnittstelle zwischen der Tätigkeit von Wirtschaftsunternehmen und gemeinnütziger Organisationen geschlossen. Der Sponsor wünscht sich sein positives Image durch Werbeleistungen einer gemeinnützigen Organisation bzw. durch die eigene Werbung mit seiner Förderleistung zu verbessern (Imagetransfer).<sup>55</sup> Die gesponserte gemeinnützige Organisation erhofft sich eine Finanzierung ihrer gemeinnützigen Aufgaben, insbesondere wenn eine öffentliche Finanzierung nicht gesichert ist. Je mehr sich der Staat aus Aufgaben zurückzieht, desto mehr geht die Entscheidung über sportliche, kulturelle und soziale Initiativen auf die Wirtschaft über.

Im Schrifttum der Antiglobalisierungsbewegung findet sich daher der besorgte Hinweis, dass wirtschaftliche Macht an die Stelle demokratischer Entscheidungsfindung tritt, unabhängig davon wie positiv im Einzelnen die Förderungsmaßnahmen zu bewerten sind.<sup>56</sup>

Noreena Hertz bemerkt:

»Es geht hier nicht nur darum, staatliche Leistungen auf dem privaten Sektor zu übertragen ... Vielmehr schält sich hier eine neue Dimension der Aktivität von Unternehmen heraus: Ihnen werden Fürsorgepflichten auferlegt, sie werden zu Umweltschützern und Mediatoren und übernehmen so angestammte Aufgaben des Nationalstaates. Die Wirtschaft tritt an die Stelle des Staates.«<sup>57</sup>

Das sponsernde Wirtschaftsunternehmen wünscht sich, dass sich seine Förderleistungen »rechnen«, also bezahlt machen, d.h. dass der »Return of Investment« für den Sponsor stimmt<sup>58</sup>. Die Förderleistung als Werbeaufwand soll also zu der Werbewirkung in einem wirtschaftlichen Verhältnis stehen. Welche Schwierigkeit sich daraus beim Kultursponsoring ergeben können, hat Hünnekens<sup>59</sup> aufgezeigt:

»Die kulturellen Großereignisse, die Highlight-Events, die heute selbstverständlich ohne Drittmittel nicht mehr realisierbar sind, stehen hierbei auf der glänzenden Seite der Medaille. Auf der Kehrseite der Medaille stehen jedoch die kleineren Kulturinstitutionen und entsprechende Kulturveranstaltungen, für die es weiterhin sehr schwierig ist, private Mittel zu akquirieren.«

Die Fragen der Effektivität des Sponsoring sind Gegenstand theoretischer und praktischer Wirkungsforschung.<sup>60</sup> Ob diese *Wirkungsforschung* in der Praxis in eine Wir-

55 Lang/Haunert, a.a.O. (s. Fn. 45), S. 34 ff.; s. weiter Fn 14.

56 Vgl. Naomi Klein, No Logo! Der Kampf der global players und Marktmacht. Ein Spiel mit vielen Verlierern und wenigen Gewinnern. Deutschsprachige Ausgabe, München 2001, S. 48 ff., 368 ff.; Noreena Hertz, Wir lassen uns nicht kaufen! Keine Kapitulation vor der Macht der Wirtschaft, Deutsche Ausgabe, München 2001; S. 241 ff: »Wer überwacht die Wächter?«, sie spricht von »missionarischen Unternehmen«, »politischer Philantropie«, »nicht gewählten Staatsmännern« und »Monopoly-Diplomatie« (a.a.O., S. 204 ff.).

57 Noreena Hertz, a.a.O. (s. Fn. 57), S. 224.

58 So Lang/Haunert, a.a.O. (s. Fn. 45), S. 41 f.

59 Hünnekens (Geschäftsführer des Kulturkreises der deutschen Wirtschaft im BdI e.V. und des AKS/Arbeitskreis Kultursponsoring, Berlin), Kultursponsoring im Beziehungsgeflecht von Wirtschaft, Kultur und Politik, Stiftung und Sponsoring 3/2000, S. 34/35.

60 Hermanns, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 109 ff.

kungskontrolle<sup>61</sup> durch die gesponserten Unternehmen umschlägt, hängt einerseits von der Effektivität der Wirkungskontrolle und andererseits vom Willen der Unternehmen zur Wirkungskontrolle ab. Bis heute wird offenbar die Wirkungskontrolle in den meisten Unternehmen vernachlässigt.<sup>62</sup> Beim sog. mäzenatischen Sponsoring mag der Sponsor auch wegen des Verzichts auf eine Gegenleistung von einer Wirkungskontrolle absehen<sup>63</sup>, die sich ja im Wesentlichen darauf beziehen müsste, wie er selbst durch Hinweis auf seine Förderleistung Werbewirkungen erzielen kann.

Weniger bedacht werden häufig die Rückwirkungen, die sich vom Sponsor auf den Gesponserten und umgekehrt ergeben können. Dies kann einerseits schon durch die Auswahl des Sponsors, dessen Marktstätigkeit und dessen Auftreten im In- und Ausland bedingt sein. So befürchten insbesondere »Protagonisten« der Antiglobalisierungsbewegung einen negativen Imagertransfer nicht zuletzt von multinationalen Unternehmen, die als Global Player tätig sind<sup>64</sup>. Wie auch umgekehrt Skandale beim Gesponserten auf den Sponsor durchschlagen, wie *Naomi Klein*<sup>65</sup> treffend an Bestechungs- und Dopingskandalen des Internationalen Olympischen Komitees gezeigt hat.

Jedenfalls werden die Ziele des Sponsoringvertrages verfehlt,

- wenn der positive Imagertransfer vom Gesponserten auf den Sponsor nicht zum Tragen kommt oder
- wenn ein negativer Imagertransfer vom Sponsor auf den Gesponserten stattfindet.

Vertraglich wird es darum gehen, dies durch Installierung entsprechender Nebenpflichten nach Möglichkeit auszuschließen und Sorgfalt bei der Auswahl des Sponsors walten zu lassen.

## II. Steuerliche Fragestellungen

### 1. Überblick

Das Thema Sponsoring berührt das Ertrags-, das Umsatz- und das Schenkungsteuerrecht<sup>66</sup>.

Den Schwerpunkt der Steuerfragen bilden Probleme des *Ertragsteuerrechts*, also des Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrechts und zwar

- die Abziehbarkeit als Spendende oder Betriebsausgabe beim Sponsor einerseits und
- die Steuerfreiheit beim Gesponserten im ideellen Sektor und im Bereich der Vermögensverwaltung bzw. die Steuerpflicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs des Gesponserten andererseits.

61 *Witt*, a.a.O. (s. Fn. 43), S. 161 ff.

62 *Witt*, a.a.O. (s. Fn. 43), S. 119.

63 So ausdrücklich *Witt*, a.a.O. (s. Fn. 43), S. 229.

64 *Naomi Klein*, a.a.O. (s. Fn. 56), S. 51: »Indem es das Unternehmerische überhöht, entwertet das Sponsoring zugleich, was es sponsert ...«

65 *Naomi Klein*, a.a.O. (s. Fn. 56), S. 368.

66 Grundlegend *Elisabeth Alberti*, Sponsoring im Steuerrecht, Diss. 2001; ferner *Bruhnl/Mehlinger*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 93–116; *Boochs*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 220–222.

Die besondere Bedeutung des Ertragsteuerrechts für die Gestaltung des Sponsoring rührt daher, dass gemeinnützige Körperschaften mit Ausnahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in vollem Umfang subjektiv steuerbefreit sind – eine große Ausnahme im Bereich des deutschen Steuerrechts – und weil auf der Seite des Sponsors das Ziel besteht, die Förderleistung in vollem Umfang als Betriebsausgaben oder Spenden abzuziehen. Idealerweise sollte Steuerfreiheit beim Gesponserten und Abziehbarkeit beim Sponsor zusammentreffen.

Hier ist auch der Grund dafür zu suchen, dass die Gestaltungsformen des Steuerrechts entscheidenden Einfluss auf die Ausgestaltung von Sponsoringverträgen haben (s.u. III. 2.).

Während das Ertragsteuerrecht mit dem sog. Sponsoringerlass eine relativ sichere Grundlage gefunden hat, fehlt es an einer entsprechenden einheitlichen Regelung auf dem Gebiet der *Umsatzsteuer*, wie überhaupt eine »volle Harmonisierung« zwischen Ertragsteuer- und Umsatzsteuerrecht im Bereich gemeinnütziger Organisationen noch aussteht.

Umsatzsteuerlich geht es

- um die Umsatzsteuerpflicht von (eventuellen Gegen-)Leistungen des Gesponserten,
- den Vorsteuerabzug beim Sponsor für diese Leistungen und
- im Falle von Förderleistungen in der Form von Sachwerten und Dienstleistungen des Sponsors um den Vorsteuerabzug beim Gesponserten.

Fragen ergeben sich auch bei der Höhe des Steuersatzes: bei Umsätzen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes des Gesponserten greift der Regelsteuersatz von 16 % (gem. § 12 Abs. 1 UStG) ein, sonst der ermäßigte Steuersatz von 7 % (gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG).

Fehlt es an einer umsatzsteuerlichen (Gegen-)Leistung des Gesponserten (im Einzelfall kann diese Frage des Leistungsaustausches streitig sein), dann ergibt sich keine umsatzsteuerliche Folge für den Gesponserten, wohl aber stellt sich die Frage der *Schenkungsteuer*: In der Regel besteht dann zwar Schenkungsteuerbarkeit, aber Schenkungsteuerfreiheit nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG, es sei denn, die Zuwendungen fallen in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.<sup>67</sup>

## 2. Die ertragsteuerlichen Folgen

### a) Die ertragsteuerlichen Folgen für den Sponsor<sup>68</sup>

#### aa) Das Problem der Abziehbarkeit als Spende oder Betriebsausgabe

Die Folge vom Spenden- und Betriebsausgabenabzug ist – abgesehen von der Mindestbesteuerung gem. § 2 Abs. 3 Satz 3 ff. EStG und dem Verlustrücktrag und -vortrag gem. § 10 d EStG – dieselbe, nämlich die Abziehbarkeit von der steuerlichen Bemessungsgrundlage, allerdings sind die Voraussetzungen stark unterschiedlich:

<sup>67</sup> Vgl. *Thiel*, a.a.O. (s. Fn. 19) S. 2455.

<sup>68</sup> Grundlegend *Susanne Rückert*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, Diss. Köln 1999; s. weiter Fn. 66.

Beim Spendenabzug

- darf keine betriebliche Veranlassung (§ 4 Abs. 4 EStG) vorliegen, da es sich um Sonderausgaben handeln muss, zu denen Betriebsausgaben und Werbungskosten nicht gehören (§ 10 Abs. 1 Satz 1 EStG);
- sind die Grenzen für den Spendenabzug nach § 10b EStG zu beachten, nämlich die Begrenzung auf 5 % vom Gesamtbetrag der Einkünfte und für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Körperschaften 10 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2 % der Summe aus Umsätzen, Löhnen und Gehältern;
- sind die Vorschriften des Spendenverfahrenrechts einzuhalten (§§ 48 bis 50 EStDV), insbesondere die Regelungen über Spendenbescheinigungen als Nachweis.

Besonders bei »Erschöpfung« der Abzugsgrenzen des § 10 b EStG ist der Betriebsausgabenabzug für Unternehmer attraktiv.

#### bb) Spendenabzug

Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung<sup>69</sup> sind Spenden

Zuwendungen, die freiwillig oder auf Grund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbracht werden, kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers sind und nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen stehen<sup>70</sup>. Entscheidend für die Abgrenzung der Spenden von den Betriebsausgaben sind die Motive des Leistenden, wie sie durch die äußeren Umstände erkennbar werden<sup>71</sup>.

Spenden für mildtätige, religiöse oder wissenschaftliche Zwecke werden nach einer Äußerung des Bundesverfassungsgerichts<sup>72</sup> meist um der Sache willen aus Liberalität und ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils für den Spender gegeben.

#### cc) Betriebsausgabenabzug

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind<sup>73</sup>.

Dazu müssen die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv zur Förderung des Betriebs gemacht werden<sup>74</sup>. Auf die Notwendigkeit, Üblichkeit oder Zweckmäßigkeit der Aufwendungen kommt es nicht an<sup>75</sup>. Ein allgemeiner wirtschaftlicher Zusammenhang zur Schaffung günstiger betrieblicher Rahmenbedingungen genügt<sup>76</sup>.

69 So die zusammenfassende Umschreibung von *Thiel*, a.a.O. (s. Fn. 9), S. 843 mit den dort angegebenen Nachweisen (s. folgende Fn.).

70 BFH v. 25. November 1987, I R 126/85, BStBl. 1988 II, S. 220; v. 12. September 1990, I R 65/86, BStBl. 1991 II, S. 258.

71 BFH v. 9. August 1989, I R 4/84, BStBl. 1990 II, S. 237.

72 BVerfG v. 24. Juni 1958, 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51, 66.

73 Dazu die zusammenfassende Darstellung von *Thiel*, a.a.O. (s. Fn. 9) S. 843 mit den dort angegebenen Nachweisen (s. folgende Fn.).

74 BFH v. 16. Dezember 1981, I R 140/81, BStBl. 1982 II, S. 465.

75 BFH v. 4. August 1977, I R 41/76, BStBl. 1978 II, S. 93.

76 BFH v. 4. März 1986, VIII R 188/84, BStBl. 1986 II, S. 373.

Danach beurteilte der BFH<sup>77</sup> die Überlassung eines Betrages von einer Sparkasse an eine Stadtgemeinde zum Erwerb einer Plastik, auf der später lediglich ein Hinweis auf die Sparkasse als »Stifter« angebracht war, nicht als ausreichend für einen Betriebsausgabenabzug, denn ein Teil der Oberfläche der Plastik könne nicht als Werbefläche angesehen werden. Es reiche auch nicht für den Betriebsausgabenabzug, wenn mit den Aufwendungen die Öffentlichkeit auf die Person des Spenders aufmerksam gemacht werde, und zwar unabhängig davon, ob dies durch einen Hinweis in der örtlichen Presse geschehe oder durch den Hinweis auf dem Gegenstand selbst. Daher nimmt der BFH eine Spende an, »auch wenn für die Zuwendung ein betrieblicher Nebenanlass besteht«. Daraus folgt umgekehrt, dass dann, wenn die Spendenmotivation nicht im Vordergrund steht und die beabsichtigte Werbung den betrieblichen Hauptanlass darstellt, statt des Spenden- ein Betriebsausgabenabzug zu erfolgen hat.

Die Abziehbarkeit als Betriebsausgabe kann sich nach dem Sponsoringerlass schon dann ergeben,

»wenn der Empfänger der Leistungen auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf den von ihm benutzten Fahrzeugen oder anderen Gegenständen auf das Unternehmen oder auf die Produkte des Sponsors werbewirksam hinweist.«

Aber auch dann,

wenn »der Sponsor durch Verwendung des Namens, von Emblemen oder Logos des Empfängers oder in anderer Weise öffentlichkeitswirksam auf seine Leistungen aufmerksam macht.«

Fördermaßnahmen eines Unternehmers, die den Charakter einer typischen privaten Spende haben und kaum mehr Aufmerksamkeit als diese erregen, können nicht zu Betriebsausgaben führen<sup>78</sup>.

dd) Nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung:

»das verunglückte Sponsoring«

Liegen weder die Voraussetzungen des Spenden- noch des Betriebsausgabenabzugs vor, so sind die Förderleistungen des Sponsors überhaupt nicht von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehbar. Diese Situation ist – wie *Thiel*<sup>79</sup> treffend bemerkt – besonders »prekär«. Dazu verweist er als Beispiel auf eine Entscheidung des Finanzgerichts Bremen<sup>80</sup>. Es handelte sich um den Fall einer Freiberuflersozietät, die in den Geschäftsräumen Kunstaussstellungen veranstaltet hatte, die nach Meinung des Gerichts nur privaten Interessen dienen. Diese Annahme erscheint allerdings generell zweifelhaft. Übrigens ist z.B. das Anwaltssponsoring kultureller Veranstaltungen berufsrechtlich nicht verboten, vielmehr verstieße ein solches Verbot gegen die Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG, wie das BVerfG entschieden hat.<sup>81</sup> Diese Entscheidung erklärt zugleich den berufsrechtlichen Bezug des Anwaltssponsoring und spricht daher für die Abziehbarkeit der Aufwendungen.

77 BFH v. 9. August 1989, a.a.O. (s. Fn. 71).

78 *Thiel*, a.a.O. (s. Fn. 9), S. 843, 844.

79 *Thiel*, a.a.O. (s. Fn. 9), S. 842.

80 FG Bremen v. 16. Oktober 1987, EFG 1988, S. 107.

81 BVerfG v. 17. April 2000, 1 BvR 72/99, NJW 2000, S. 3995, mit Anm. von *Abrens*, NJW 2000, S. 3188.

Selbst wenn der Gesponserte keine Gegenleistung erbringt, steht den Förderleistungen nicht das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG entgegen, denn die durch das Sponsoring erwarteten beruflichen oder betrieblichen Vorteile durch Werbung und Öffentlichkeitsarbeit nehmen den Aufwendungen den Charakter als Geschenk.

b) Die ertragsteuerlichen Folgen für den Gesponserten

aa) Die vier Bereiche gemeinnütziger Organisationen

Steuerlich sind bei gemeinnützigen Organisationen vier Bereiche zu unterscheiden:

- der ideelle (gemeinnützige) Bereich,
- der Bereich von Zweckbetrieben, die dem ideellen (gemeinnützigen) Bereich zuzuordnen sind,
- der Bereich der Vermögensverwaltung, der ebenfalls von der steuerfreien Gemeinnützigkeit umfasst wird, und schließlich
- der Bereich steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (§ 14 AO).

*Gemeinnützigkeit* liegt vor, wenn die Tätigkeit der Körperschaft nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit ausschließlich und unmittelbar auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO).

*Zweckbetrieb*: Erfüllt ein Betrieb an sich die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (s.u.), dann ist er gleichwohl steuerunschädlich, wenn er die Voraussetzung eines sog. Zweckbetriebs erfüllt. Dafür ist erforderlich, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dem begünstigten Zweck der gemeinnützigen Organisation dient und dieser Zweck auch nur durch den Betrieb erreicht werden kann (§ 65 AO). Die AO unterstellt, dass sportliche Veranstaltungen einen steuerunschädlichen Zweckbetrieb bilden, wenn die Einnahmen DM 60.000,- nicht übersteigen (§ 67a Abs. 1 AO).

Im Schrifttum wird verschiedentlich das Sozio-Sponsoring als Zweckbetrieb angesehen oder es werden die Sponsoring-Einnahmen dem Zweckbetrieb des Gesponserten zugerechnet.<sup>82</sup> Soweit überhaupt eine Gegenleistung des Gesponserten anzunehmen ist, erscheint diese Lösung mir als sachgerecht, wenn die Leistungen des Sponsors unmittelbar dem begünstigten Zweck des Gesponserten dienen.

*Vermögensverwaltung* liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO). Einkünfte, die nicht in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (s.u.) anfallen – insbesondere Einkünfte aus der Nutzung des eigenen Vermögens – sind steuerfrei, z.B. Mieten, Dividenden und Zinsen, aber auch Lizenzentnahmen. Dies ermöglicht es gemeinnützigen Organisationen, ihr Logo gegen Lizenz durch eine Verwertungsgesellschaft verwerten zu lassen (s.u. cc)), wobei lediglich die Verwertungsgesellschaft mit ihren Gewinnen steuerpflichtig wird, während beim lizenzgebenden Verein oder Verband die Lizenzentnahmen als Einnahmen aus Vermögensverwal-

82 Vgl. *Breuninger/Rückert*, a.a.O. (s. Fn. 5), S. 505 f.; *Ansorge*, Die steuerliche Behandlung des Sozio-Sponsoring BB 1995, S. 2505, 2509; *Rückert*, a.a.O. (s. Fn. 68), S. 172 ff.; vgl. dazu *Alberti*, a.a.O. (s. Fn. 66), S. 187 ff.

tung steuerfrei bleiben<sup>83</sup>, allerdings darf das Halten der Beteiligung nicht zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen (s. nachfolgend).

*Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb:* Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (§ 14 Sätze 1 und 2 AO).

Auch wenn tatbestandsmäßig eine Vermögensverwaltung vorliegt, nimmt die Rechtsprechung eine gewerbliche Tätigkeit und damit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an,

- wenn die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung, nämlich eine personelle und sachliche Verflechtung zwischen der gemeinnützigen Organisation (als Besitzunternehmen) und einer Verwertungs-GmbH (als Betriebsgesellschaft), anzunehmen sind<sup>84</sup>, oder
- wenn eine Verwertungs-GmbH durch die gemeinnützige Organisation als Alleingesellschafter beherrscht wird<sup>85</sup>.

#### bb) Voraussetzungen und Rechtsfolgen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

*Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb »Werbung«:* Im Bereich des Sponsoring entsteht regelmäßig dann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, wenn sich der Gesponserte zu einer Gegenleistung verpflichtet hat, die über eine Vermögensverwaltung, z.B. durch Überlassung von Namen, Emblemen und Logos, hinausgeht. Zu Recht spricht hier *Thiel*<sup>86</sup> von einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb »Werbung«.

Insbesondere bei Sportvereinen bilden also die folgenden Tätigkeiten wirtschaftliche Geschäftsbetriebe:

- Vermarktung von Sport- und Fan-Artikeln<sup>87</sup>, sog. *Merchandising*,
- Trikot- und Bandenwerbung (soweit nicht Vermögensverwaltung)<sup>88</sup>,
- Annoncenteil der Vereinszeitschrift<sup>89</sup>,
- entgeltliche Sportveranstaltungen, die über einen Zweckbetrieb hinausgehen<sup>90</sup>,
- Vermarktung von TV-Rechten<sup>91</sup>,  
Einnahmen aus dem Spieler-Transfer<sup>92</sup>.

83 S. Raupach, Betriebsaufspaltung im Sport, in: Raupach (Hrsg.), Steuerfragen im Sport, S. 48 m.w.N.

84 Zur Betriebsaufspaltung s. Raupach, a.a.O. (s. Fn. 83), S. 32 ff; dort finden sich auch mehrere Modelle als Gestaltungsvorschläge; dazu wiederum Alberti, a.a.O. (s. Fn. 66), S. 219 ff (221/222).

85 Zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb durch Beherrschung einer Verwertungs-GmbH s. Raupach, a.a.O. (s. Fn. 83), S. 63.

86 Thiel, a.a.O. (s. Fn. 9), S. 846.

87 Vgl. Reuber, Die Besteuerung der Vereine, Stand 1994, S. 168/2.

88 Vgl. Reuber, a.a.O. (s. Fn. 87), S. 168/2; Spiegel, Wohin mit den Sponsoring-Einnahmen?, DStR 1997, S. 1800; Schaubhoff, Große Aufregung um das Sponsoring, DB 1998, S. 494, 495; Müller, Rechtsfragen der Finanzierung im bezahlten Sport, Diss. Köln 1990, S. 17 ff, 28 ff.; Fuhrmann, Idealverein oder Kapitalgesellschaft im bezahlten Fußball?, SpuRt 1995, S. 12; Tz. I.9 AEAO zu § 67 a AO v. 7. Dezember 1990, BStBl. I 1990, S. 818.

89 Vgl. Reuber, a.a.O. (s. Fn. 87), S. 168/2; Schaubhoff, a.a.O. (s. Fn. 88), S. 496.

90 Vgl. Müller, a.a.O. (s. Fn. 88), S. 11, 13 ff.; Reuber, a.a.O. (s. Fn. 87), S. 168/2, 168/3; AEAO zu § 67 a AO v. 7. Dezember 1990, a.a.O. (s. Fn. 88).

91 Vgl. Fuhrmann, a.a.O. (s. Fn. 88), S. 12; AEAO zu § 67 a Tz. II.1 v. 7. Dezember 1990, a.a.O. (s. Fn. 88); OFD Frankfurt a.M., VfG v. 22. August 1991; Steuererlasse, 800 § 67 a.



*Vermeidung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs:* Nach dem Sponsoringerlass liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor (sondern private Vermögensverwaltung),

»wenn die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor nur die Nutzung ihres Namens zu Werbezwecken in der Weise gestattet, dass der Sponsor selbst zu Werbezwecken oder zur Imagepflege auf seine Leistungen an die Körperschaft hinweist.«

Nach starker Kritik (vor allem aus dem Kulturbereich) an der ursprünglichen Regelung des Erlasses wurden die Möglichkeiten der »unschädlichen« Mitwirkung der Empfänger von Sponsoringleistungen an Werbemaßnahmen des Sponsors von der Finanzverwaltung »nachgebessert« bzw. erweitert.<sup>93</sup> Eingefügt wurde die folgende Formulierung:

»Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt auch dann nicht vor, wenn der Empfänger der Leistungen z.B. auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch einen Sponsor lediglich hinweist. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors jedoch ohne besondere Hervorhebung, erfolgen.«

*Thiel*<sup>94</sup> weist darauf hin, dass es sich bei der ergänzenden Bestimmung im Sponsoringerlass nicht um ein Auslegungsproblem, sondern um eine Billigkeitsmaßnahme handle. In den beiden vorstehenden, von den Zitaten des Sponsoringerlasses umfassten Fällen wird eine steuerlich optimale Gestaltung erreicht:

- Die Steuerfreiheit beim Gesponserten schließt
- den Betriebsausgabenabzug beim Sponsor nicht aus.

Insoweit besteht also zwischen Gesponsertem und Sponsor nach allgemeiner Meinung kein sog. *Korrespondenzprinzip*.<sup>95</sup>

*Gewinnermittlung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs:* Bemessungsgrundlage für die Steuerpflicht wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ist der steuerliche Gewinn. Dabei bereitet die Abgrenzung von Betriebseinnahmen und –ausgaben nicht selten Schwierigkeiten, weil sie eine – häufig praktisch nicht anzutreffende – Trennung zwischen den vier Bereichen der gemeinnützigen Organisation voraussetzt. Problematisch ist vor allem die Zuordnung von Ausgaben, insbesondere soweit es sich um Gemeinkosten handelt. Für Werbetriebe wurde durch ÄndG zum InvZulG vom 20. Dezember 2000<sup>96</sup> in § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO eine Pauschalisierung des Gewinns auf 15 % der Einnahmen eingeführt.

92 Vgl. *Müller*, a.a.O. (s. Fn. 88), S. 82; *Fuhrmann*, a.a.O. (s. Fn. 88), S. 12; AEAO zu § 67 a Tz. II.1, a.a.O. (s. Fn. 88).

93 Vgl. Sponsoringerlass, a.a.O. (s. Fn. 1), S. 213; vgl. die alte Fassung des BMF-Schreibens vom 9. Juli 1997, BStBl. 1997 I, S. 726; siehe insoweit auch *Krome*, DB 1999, S. 2030, 2031.

94 *Thiel*, a.a.O. (s. Fn. 9), S. 846.

95 So *Thiel*, a.a.O. (s. Fn. 9), S. 844; *Alberti*, a.a.O. (s. Fn. 66), S. 223 ff.; auch *keine* Indizwirkung des Betriebsausgabenabzugs beim Sponsor für die steuerliche Behandlung beim Gesponserten (gegen FG Mecklenburg-Vorpommern v. 30. Mai 1997, EFG 1997, S. 1158, rkr.); s. auch *Spiegel*, DStR 1997, S. 1800.

96 BGBl. 2000 I, S. 1850; vgl. dazu *Schmidt/Fritz*, Änderungen des Gemeinnützigkeitssteuerrechts zu Fördervereinen, Werbetrieben, Totalisatoren, Blutspendediensten und Lotterien DB 2001, S. 2062, 2064.

cc) Verwertungsgesellschaft zur Überwindung praktischer Probleme  
beim Sponsoring

Es wäre relativ einfach, wenn man folgende Unterscheidung treffen könnte:

1. Der Gesponserte erbringt aktive Werbeleistungen für den Sponsor; dies führt zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.
2. Der Gesponserte erbringt passive Werbeleistungen; dies führt zu steuerfreien Einnahmen aus Vermögensverwaltung.
3. Der Gesponserte erbringt keine Werbungsleistungen, vielmehr nutzt der Sponsor sein Sponsoring zur Eigenwerbung; dies führt zu steuerfreien Einnahmen im ideellen Bereich.

Bei *Susanne Rückert*<sup>97</sup> findet sich diese Unterscheidung, sie merkt aber an, dass auch bei passiven Werbeleistungen wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nicht ausgeschlossen werden können<sup>98</sup> und beschränkt – m.E. zu eng – die Fälle ohne Werbeleistungen des Gesponserten auf Fälle, in denen auch keine Duldung der Eigenwerbung des Sponsors durch den Gesponserten angenommen werden kann<sup>99</sup>. Bei Duldung der Eigenwerbung durch den Gesponserten handelt es sich nach *Rückert* um passive Werbeleistungen, die entweder zu steuerfreien Einnahmen aus Vermögensverwaltung oder zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen.

Das Risiko der unbeabsichtigten Entstehung von steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist also nicht zu unterschätzen. Weitere Gefahren, dass steuerfrei geplante Sponsoringeinnahmen zu steuerpflichtigen Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs werden, entstehen in folgenden Fällen:

1. Der Gesponserte unterhält z.B. durch Merchandisingmaßnahmen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb »Werbung«; daraus entsteht die Gefahr, dass diesem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auch Sponsoringeinnahmen aus bloßer passiver Werbeleistung (Namens- oder Logoüberlassung gegen Entgelt bzw. Duldung der Eigenwerbung des Sponsors durch den Gesponserten) zugerechnet und damit steuerpflichtig werden.
2. Die Werbung von häufig wechselnden Sponsoren, die den Namen oder das Logo des Gesponserten nutzen wollen, erfordert umfangreiche Verwertungstätigkeiten (die Suche von Lizenznehmern, die Entscheidung über die Lizenzvergabe, das Aushandeln von Lizenzverträgen), so dass durch diese Verwertungstätigkeit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entstehen und die private Vermögensverwaltung »verdrängt« werden kann.
3. Zu passiven Werbeleistungen, die für sich genommen zu Einnahmen aus Vermögensverwaltung führen würden, treten aktive Nebenleistungen wie Beratung, Know-how-Transfer oder andere Dienstleistungen hinzu, so dass der Bereich der Vermögensverwaltung insgesamt in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb »umschlägt«.

Zur Vermeidung dieser Risiken ist zu erwägen, ob es nicht zweckmäßig ist, sämtliche Werbeaktivitäten in einer Verwertungsgesellschaft mit der Rechtsform der GmbH zu

97 *Rückert*, a.a.O. (s. Fn. 68), S. 168 ff., S. 184 ff., S. 191.

98 *Rückert*, a.a.O. (s. Fn. 68), S. 184.

99 *Rückert*, a.a.O. (s. Fn. 68), S. 191.

verselbständigen und ihr in einem Lizenzvertrag die Nutzung und Verwertung, z.B. im Wege von Unterlizenzverträgen, zu gestatten.<sup>100</sup>

Allerdings muss dann sichergestellt werden, dass nicht im Wege der Betriebsaufspaltung oder der Beherrschung der Verwertungsgesellschaft durch die gemeinnützige Organisation ein eigener wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entsteht (s.o. bb)). Gelingt es, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bei Einschaltung einer Verwertungsgesellschaft zu vermeiden, so wird es möglich, eine scharfe Trennung zwischen steuerpflichtigen Werbeeinnahmen, steuerfreien Einnahmen aus Vermögensverwaltung und steuerfreien Spenden zu erreichen:

- Die Werbe- und Verwertungstätigkeit wird in der steuerpflichtigen Verwertungsgesellschaft konzentriert; ausschließlich sie hält die Kontakte zu den Sponsoren, z.B. als Unterlizenznehmer.
- Die Lizenzentnahmen, die die gemeinnützige Organisation von der Verwertungsgesellschaft bezieht, sind bei dieser Betriebsausgaben und bei der gemeinnützigen Organisation steuerfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung.
- Das Spendenwesen verbleibt der gemeinnützigen Organisation und ist daher vom Werbebereich scharf getrennt.

### *3. Die umsatzsteuerlichen Folgen<sup>101</sup>*

Angesichts der weiten Formulierung in § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG («Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt») fallen auch gemeinnützige Organisationen unter diesen Unternehmerbegriff, da gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ist, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Erbringt der Sponsor eine Sach- oder Dienstleistung, liegt im Fall des Leistungsaustausches ein Tausch bzw. ein täuschähnlicher Umsatz i.S.d. § 3 Abs. 12 UStG vor.<sup>102</sup>

*Frage nach dem steuerbaren Leistungsaustausch:* Unklar kann sein, ob überhaupt eine umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung vorliegt, wenn die gemeinnützige Organisation es lediglich geschehen lässt, dass der Sponsor sich seiner Sponsorleistung zu Werbezwecken »berühmt«. M.E. fehlt es hier an einem umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch. Auch *Thiel*<sup>103</sup> hält offenbar die bloße Namensnennung (ohne Firmenlogo) noch für einen Spendenhinweis, der keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Gesponserten begründet. Soweit der Gesponserte auf den Sponsor unter Verwendung des Logos in den Ausstellungskatalogen, auf Plakaten usw. hinweist, ist damit der Bereich der Vermögensverwaltung zwar möglicherweise überschritten, Thiel tritt aber dafür ein, die im Sponsoringerlass für die Ertragsteuern enthaltene Billigkeitsregelung, das kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, auch auf die Umsatzsteuer zu über-

100 Vgl. *Raupach*, a.a.O. (s. Fn. 83).

101 Vgl. *Eigendorf*, Umsatzsteuerliche Aspekte bei gemeinnützigen Einrichtungen, Stiftung und Sponsoring 5/00, S. 18–22 und 6/00, S. 20; 1/01, S. 21–23; OFD Karlsruhe v. 15. März 2001, S 7100/17, UStB 2001, S. 205 f.; s. ferner Fn. 66.

102 Vgl. OFD Karlsruhe, a.a.O. (s. Fn. 101), S. 206.

103 *Thiel*, a.a.O. (s. Fn. 9), S. 846.

tragen, so dass kein Leistungsaustausch anzunehmen ist.<sup>104</sup> Liegt ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch vor, so ist die steuerbegünstigte Organisation berechtigt, dem Sponsor Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer zu erteilen (§ 14 UStG). Dies soll indes nicht gelten, »wenn die Einnahmen ausnahmsweise in den nicht steuerbaren, ideellen Vereinsbereich fallen«. Indiz für eine nicht auf einen Leistungsaustausch abzielende allgemeine Förderung der Vereinstätigkeit ist die ertragsteuerliche Behandlung der Zahlung als Spende nach § 10 b EStG.

*Steuersatzunterschiede:* Hat der Gesponserte für die Zahlungen bzw. Sach- und Dienstleistungen des Sponsors im Rahmen des Sponsoring (Gegen-)Leistungen zu erbringen, so handelt es sich um steuerpflichtige Umsätze. Dabei ist zu unterscheiden:

- Werbeleistungen (z.B. Banden- oder Trikotwerbung, Anzeigen, Vorhalten von Werbedrucken, Lautsprecherdurchsagen usw.) oder Duldungsleistungen (z.B. durch Aufnahme des Emblems oder Logos des Sponsors in Verbandsnachrichten, Rechenschaftsberichte, Veranstaltungshinweise oder Ausstellungskataloge des Gesponserten, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden, unterliegen dem Regelsteuersatz des § 12 Abs. 1 UStG von 16 %.
- Duldungsleistungen, die außerhalb des Rahmens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden, unterliegen dagegen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG dem ermäßigten Steuersatz von 7 %; dabei handelt es sich um Duldungsleistungen im ideellen Bereich, z.B. in einem Zweckbetrieb oder im Rahmen einer Vermögensverwaltung.

*Vorsteuerabzug:* Soweit eine gemeinnützige Organisation unternehmerisch tätig ist, ist sie auch zum Vorsteuerabzug berechtigt. Erbringt der Sponsor Sach- oder Dienstleistungen im Rahmen des Sponsoring an den Gesponserten, so kann er der steuerbegünstigten Organisation Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer erteilen. Ob und in welcher Höhe ein Vorsteuerabzug bei der gemeinnützigen Organisation zulässig ist, beurteilt sich nach der Verwendung der Sach- und Dienstleistungen:

- Verwendung im ideellen Bereich oder für steuerfreie Umsätze schließt den Vorsteuerabzug aus,
- Verwendung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Rahmen der Vermögensverwaltung berechtigt zum Vorsteuerabzug.

#### 4. Versuch einer Zusammenschau der steuerlichen Folgen

Zu unterscheiden ist

1. ob eine Spende des Sponsors und damit eine steuerfreie Einnahme im ideellen Bereich des Gesponserten vorliegt; dies ist der Fall, wenn der Gesponserte lediglich unter Nennung des Sponsors öffentlich seinen Dank ausspricht,
2. ob eine unentgeltliche oder entgeltliche Zuwendung an den Gesponserten vorliegt, mit der für den Sponsor geworben werden soll; dann liegen beim Sponsor Betriebsausgaben vor, beim Gesponserten ist zu unterscheiden:

104 Thiel, a.a.O. (s. Fn. 9), S. 847.

- 2.1 Duldet der Gesponserte die Nutzung seines Namens (ggf. eines Logos oder Emblems) zu Werbezwecken in der Weise, dass der Sponsor selbst auf seine Leistung an den Gesponserten zu Werbezwecken oder zur Imageverbesserung hinweist, dann liegen beim Gesponserten steuerfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung vor; Umsatzsteuerpflicht entsteht in Höhe von 7 %; da eine Duldungsleistung vorliegt, besteht keine Schenkungsteuerpflicht.
- 2.2 Weist der Gesponserte selbst lediglich auf die Leistung des Sponsors auf Plakaten, Veranstaltungen oder in Ausstellungskatalogen hin (ggf. unter Angabe des Namens oder Logos des Sponsors) ohne besondere Hervorhebung, dann entsteht nach dem Sponsoringerlass noch kein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb des Gesponserten. Liegt auch keine Duldung im Sinne der Nr. 2.1 vor, so handelt es sich m.E. auch nicht um Einnahmen aus Vermögensverwaltung, sondern aus dem ideellen Bereich, die keine Umsatzsteuerpflicht auslösen; mangels eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs entsteht auch keine Schenkungsteuerpflicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG.
- 2.3 Erbringt der Gesponserte Werbeleistungen oder wirkt er an den Werbemaßnahmen des Sponsors aktiv mit, dann entsteht bei ihm ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb; er unterliegt der Umsatzsteuer mit 16 %; wegen des Vorliegens eines Leistungsaustauschs entsteht keine Schenkungsteuerpflicht.

### III. Zivilrechtliche Fragestellungen

#### *1. Allgemeines zur Rechtsnatur des Sponsoring-Vertrages*

Der Sponsoring-Vertrag ist gesetzlich nicht geregelt. Lediglich für das Sponsoring im Medienbereich besteht im § 8 des Rundfunkvertrages (RfTV) i.d.F. vom 13. August 1996 eine Regelung. Diese Vorschrift setzt die EG-Richtlinie über die Ausübung der Fernsehaktivität in den Bereichen Sponsoring und Werbung um. Sponsoring wird dort wie folgt definiert:

»Jeder Beitrag eines nicht im Bereich der Produktion von audiovisuellen Werken tätigen öffentlichen und privaten Unternehmens zur Finanzierung von Fernsehprogrammen mit dem Ziel, seinen Namen, sein Warenzeichen, sein Erscheinungsbild, seine Tätigkeit oder seine Leistungen zu fördern.«

Diese Umschreibung kann als weiterer Hinweis auf die Weite des Sponsoringbegriffes dienen. Darin mag man auch eine Bestätigung sehen, dass es bisher an einem einheitlichen Vertragstyp des Sponsoring fehlt, der es erlauben würde, Sponsoring stets als synallagmatischen Vertrag mit wechselseitigen Pflichten von Sponsor und Gesponserten zu verstehen.

Angesichts des unterschiedlichen Gebrauchs des Wortes »Sponsoring« (im weitesten, im klassischen oder im mäzenatischen Sinne), ferner der unterschiedlichen wechselseitigen Leistungspflichten beim klassischen Sponsoring sowie der Tatsache, dass es an einer Gegenleistung des Gesponserten fehlen kann (bei Spenden und dem mäzenati-

schen Sponsoring), erscheint es jedenfalls als unzutreffend, generell vom Typus des »Sponsoring-Vertrages« als Vertrag eigener Art (»sui generis«) zu sprechen.

Zunächst bedarf es der Untersuchung, ob überhaupt ein schriftlicher oder mündlicher Vertrag zustande kommt. Der Sponsoringerlass spricht lediglich davon, dass die Leistung eines Sponsors häufig auf einer vertraglichen Vereinbarung zwischen Sponsor und Empfänger der Leistungen (Sponsoring-Vertrag) beruht. Im Schrifttum wird betont, der Sponsoringerlass regle nicht, wie zu verfahren sei, wenn keine mündlichen Vereinbarungen bestehen, der Verein aber tatsächlich »stillschweigend« Werbeleistungen für den Sponsor als Gegenleistung für eine Sponsorleistung erbringt.<sup>105</sup>

Außerhalb des klassischen Sponsoring stellt sich die Frage, ob die Zuwendung nach dem Willen beider Vertragsparteien unentgeltlich erfolgen soll. Bei Spenden zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher, gemeinnütziger Zwecke handle es sich im Verhältnis zwischen Spender und Spendenempfänger um eine unentgeltliche Zuwendung. Ob der vertragliche Zusatz, dass der Sponsor sich seiner Zuwendung öffentlich »berühmen«, d.h. sie zu Werbezwecken ausnutzen darf, dem Vertrag den Charakter der Unentgeltlichkeit nimmt, erscheint mir fraglich.

## 2. Die steuerliche Prägung des Sponsoring-Vertrages

Da steuerlich erhebliche Abgrenzungsprobleme zwischen Spenden- und Betriebsausgabenabzug beim Sponsor bestehen, verbietet sich die Verwendung eines Sponsoringbegriffs, der die Spenden ausschließt. Vielmehr ist wie im Sponsoringerlass Sponsoring zunächst im weitesten Sinne zu verstehen, der auch Spenden und mäzenatisches Sponsoring einschließt.

Hinzu kommen Abgrenzungsprobleme auf der Ebene des Gesponserten zwischen dessen steuerfreien, ideellen Bereich, seiner steuerfreien Vermögensverwaltung und seinem steuerpflichtigen, wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Wie diffizil diese Abgrenzungen sind, mag am Beispiel vom *Internet-Auftritt* des Gesponserten deutlich werden:<sup>106</sup>

- Weist der Gesponserte im Internet das Logo eines Sponsors aus, dann ist das noch keine Werbung und noch kein steuerpflichtiger Geschäftsbetrieb;
- ist dagegen vom Logo des Sponsors auf der Website des Gesponserten ein Link auf die Website des Sponsors möglich, so soll dies ein steuerpflichtiger, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb »Werbung« des Gesponserten sein.

Ähnlich feinsinnige Differenzierungen ergeben sich bei *Werbefahrzeugen* (je nach dem, ob sie stets werbewirksam abgestellt werden sollen)<sup>107</sup> und bei *VIP-Maßnahmen*.<sup>108</sup>

105 *Wochinger*, a.a.O. (s. Fn. 1), S. 12.

106 Vgl. FinMin Bayern, Erl. v. 11. Februar 2000, 33-S0183-12/14-59238, DB 2000, S. 548, betr. Internet-Auftritt des Gesponserten; *Krome*, a.a.O. (s. Fn. 93), S. 2032.

107 Vgl. OFD, Frankfurt/M. v. 13. Mai 1998, DB 1998, S. 1208; dazu *Alberti*, a.a.O. (s. Fn. 66), S. 186.

108 Vgl. OFD Düsseldorf v. 7. Juni 1995, ESt Kartei NRW § 4 Abs. 4 EStG Fach 1 Nr. 800, s. dazu *Boochs*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 198/199.

Zwischen beiden Sphären, der des Sponsors und der des Gesponserten, besteht steuerlich zudem keine Korrespondenz. Es bedarf also stets der Prüfung, ob und gegebenenfalls welche Pflichten beide Vertragsteile übernehmen sollen, um die Zwecke des Sponsoringvertrages möglichst steueroptimal umzusetzen.

### *3. Verschiedene Vertragstypen von Sponsoringverträgen*

Je nachdem, ob es sich um klassisches (Gegenleistungs-)Sponsoring oder um unentgeltliche Zuwendungen handelt, und welche Sponsoringart im Einzelnen vorliegt, lassen sich die einzelnen Sponsoringverträge häufig bestimmten Vertragstypen zuordnen.

*Unentgeltliche Zuwendungen* an gemeinnützige Organisationen sind *Schenkungen* i.S.d. § 516 BGB<sup>109</sup> und daher freigiebige Zuwendungen i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; allerdings sind sie, wenn sie nicht in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, (gem. § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG) schenkungsteuerfrei.<sup>110</sup>

Dazu gehören

- Spenden i.S.d. § 10 b EStG und
- Förderaufwendungen, wenn der Sponsor auf eine Leistung der gemeinnützigen Organisation verzichtet und seine gesellschaftspolitische Verantwortung für die Förderung, z.B. der Kultur, durch eigene Werbemaßnahmen öffentlich macht, also das sog. mäzenatische Sponsoring.<sup>111</sup>

Der letzte Fall des mäzenatischen Sponsoring ist besonders interessant, weil bei ihm Betriebsausgabenabzug für den Sponsor und Körperschaftsteuerfreiheit beim Gesponserten eintritt, ohne dass Schenkungsteuerpflicht besteht.<sup>112</sup> Liegt umsatzsteuerlich eine Duldungsleistung vor, wird diese mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % besteuert.

*Gegenseitiger Vertrag*: Stehen dagegen Leistung des Sponsors und Gegenleistung des Gesponserten – wie beim klassischen Sponsoring – in einem synallagmatischen Austauschverhältnis, dann bedarf es der Untersuchung, worauf sich die Hauptleistungspflichten des Gesponserten beziehen:

- Bezieht sich die Pflicht des Gesponserten darauf, Werbeleistungen zu erbringen oder daran mitzuwirken, dann handelt es sich um *Werbeverträge*, und zwar um Werk- oder Dienstleistungsverträge. Je nachdem, ob ein bestimmter Arbeitserfolg, ein individualisierbares Werk, meist Werbemittel, oder ob eine Arbeitsleistung oder Tätigkeit geschuldet wird<sup>113</sup>, bedarf es der Abgrenzung zwischen Werk- und Dienstvertrag. Kriterium dafür ist, ob ein bestimmter Arbeitserfolg, d.h. ein individualisierbares Werk (Werbemittel) oder eine Arbeitsleistung bzw. Tätigkeit geschuldet wird.

109 Vgl. *Putzo*, in Palandt, 60. Aufl. 2001, § 516 BGB, Rn. 9, betr. Spenden.

110 Vgl. *Thiel*, a.a.O. (s. Fn.9), S. 847; FinMin NRW, Erl. v. 17. Januar 1995, DB 1995, S. 553.

111 Dieser Fall erwähnt ausdrücklich *Thiel*, a.a.O. (s. Fn.9), S. 847; auch in diesem Fall handelt es sich um eine freigiebige Zuwendung (trotz der Verwendung zur Werbung), die aber von der Schenkungsteuer befreit ist.

112 Ebenso *Thiel*, a.a.O. (s. Fn. 9).

113 Vgl. *Sprau*, in Palandt, a.a.O. (s. Fn. 109), Einf. v. § 631 Rn. 21 m.w.N.

- Bezieht sich die Hauptleistung des Gesponserten auf die Überlassung von Rechten oder ideellen Werten zur Nutzung, dann handelt es sich in der Regel um *Lizenzverträge*, das ist z.B. der Fall, wenn eine gemeinnützige Organisation zur Vermeidung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs die Verwertung ihres Logos einer sog. Verwertungsgesellschaft zur Vergabe von Unterlizenzverträgen überlässt (dabei sind die Probleme der Betriebsaufspaltung zu beachten, s.o. II. 2. b) aa)).
- Bei Überlassung von Veranstaltungsrechten, z.B. durch eine gemeinnützige Sportorganisation an eine Verwertungsgesellschaft mit dem Ziel, die Veranstaltung (z.B. ein Turnier) durch Verzicht auf Abwehrrechte des Veranstalters im Fernsehen verwerten zu lassen, steht im Regelfall einem *Unternehmenspachtvertrag* nahe.<sup>114</sup>

Die Unterscheidung verschiedener Vertragstypen mit unterschiedlichem Pflichtenkreis ermöglicht auch eine besondere vertragliche Formulierung von Nebenpflichten, Rücksichtnahmen sowie eine gesteigerte Vorsorge für Leistungsstörungen.<sup>115</sup> Besondere Beachtung verdient auch das Zeitmoment und der erhöhte Vertrauensschutz bei Sukzessivlieferverträgen und Dauerschuldverhältnissen.<sup>116</sup>

Auch die Frage der Zweckmäßigkeit des Abschlusses von Vorverträgen<sup>117</sup> lässt sich mit Blick auf bestimmte Vertragstypen (z.B. Lizenz- und Pachtverträge) sicherer beantworten.

#### 4. Vertragsinhalt

##### a) Vertragspartner

Die Vertragspartner werden i.d.R. als Sponsor und Gesponserter bezeichnet.

Als *Sponsoren* kommen beim klassischen (Gegenleistungs-)Sponsoring insbesondere im Sport wohl nur Unternehmen, sonst aber auch Privatpersonen in Betracht (s.o. I. 1. d)).

Die *Gesponserten* sind häufig *gemeinnützige Organisationen* in der Rechtsform des eingetragenen Vereins, der gemeinnützigen GmbH oder Stiftungen, die denn auch im Mittelpunkt dieses Beitrags stehen. Aber auch *öffentliche Körperschaften* und deren Untergliederungen kommen z.B. beim Sponsoring öffentlicher Schulen und Kultureinrichtungen sowie beim Sponsoring von Rundfunk- und Fernsehsendungen vor, ferner *natürliche Personen*, z.B. können einzelne Spitzensportler Empfänger von Sponsorleistungen sein (vgl. die Definition des Sponsoringerlasses, s.o. I. vor 1.).

114 Ausführlich dazu *Raupach*, Schuldvertragliche Verpflichtungen anstelle beteiligungsgestützter Beherrschung in: Westermann/Mock (Hrsg.), FS für Gerold Bezenberger, Berlin, New York 2000, S. 349, 351.

115 Vgl. *Weiland*, DStR 1996, S. 1897, 1899; *Kolvenbach*, a.a.O. (s. Fn. 2), S. 289 ff.

116 Regelungen über Kündigung und Vertragsauflösung, Wegfall der Geschäftsgrundlage usw. (vgl. *Kolvenbach*, a.a.O. s. Fn. 2).

117 Vgl. *Schimke*, Vorvertragliche Fragen beim Sponsoring, SpuRt 1997, S. 160 f.; *Kolvenbach*, a.a.O. (s. Fn. 2), S. 297.



b) Vertragselemente<sup>118</sup>

Unbestritten ist, dass unterschiedliche Elemente typisierender Rechtsverhältnisse in Sponsoringverträge eingehen können: Kauf- und Tauschelemente, Schenkungselemente (beim mäzenatischen Sponsoring), Miet- und Pachtelemente, Leih- und Darlehenselemente, Dienst-, Arbeits- und Werkvertrags-elemente, Auftrags- und Geschäftsbesorgungselemente und schließlich Gesellschaftselemente. Es kann sich um einmalige Leistungsverhältnisse oder Dauerschuldverhältnisse handeln, es kann erforderlich sein, Haftungs- und Garantieverhältnissen sowie Rechtsbeziehungen zu Dritten zu regeln (z.B. bei Ausrüsterverträgen zu Gunsten von Sportlern).

c) Leistungs- und Nebenpflichten<sup>119</sup>

Die zu vereinbarenden Hauptleistungen des Sponsors können (einmalige, laufende und regelmäßige) Geld-, Sach- oder Dienstleistungen sein. Die Dienste/Leistungen können im Tätigwerden, einem Dulden oder Unterlassen bestehen, insbesondere in der Überlassung von Rechten zur Nutzung (Lizenzen) für Patente, Marken, Namensrechte usw., ferner im Ankauf von Kunstgegenständen, in der Auslobung von Stipendien oder Preisen in Transport- oder Versicherungsleistungen.

Klarheit muss vertraglich stets darüber geschaffen werden, ob den Gesponserten seinerseits (Gegen-) Leistungspflichten treffen. Dies ist insbesondere von Bedeutung, wenn es gilt die Entstehung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes und die Umsatzsteuerpflicht beim Gesponserten zu vermeiden. Dann sollte man sich nicht scheuen, ausdrücklich vertraglich zu verankern, dass den Gesponserten keine Leistungs- oder Mitwirkungspflichten treffen, sondern der Sponsor selbst den erwünschten Werbeerfolg durch Eigenwerbung herstellen wird.

Gegenleistungspflichten des Gesponserten sollten möglichst konkretisiert und differenziert werden. Zu regeln ist insbesondere, ob der Gesponserte verpflichtet ist, den Namen, die Firmenbezeichnung, das Logo oder die Marke des Sponsors auf (welchen) Schriftsachen anzugeben. Es bedarf der Regelung, inwieweit der Sponsor auf Veranstaltungen des Gesponserten mitwirken darf, ob und welche Freikarten für Veranstaltungen des Gesponserten zur Verfügung gestellt werden und schließlich, ob VIP-Logen zu stellen sind oder VIP-Empfänge veranstaltet werden, ob der Gesponserte exklusiv Veranstaltungen für den Sponsor und seine Geschäftspartner durchführt.<sup>120</sup>

Nebenpflichten können sich insbesondere daraus ergeben, dass der Sponsoringvertrag einen Imagetransfer vom Gesponserten auf den Sponsor bewirken soll. Gleichzeitig müssen aber ungünstige Wirkungen, die vom Sponsor und dessen Verhalten ausgehen können, möglichst vertragsmäßig ausgeschlossen sein. Der Sponsor muss sich verpflichten, jegliche Eingriffe in das Regelwerk von Sportarten bzw. in die Kunst- und Wissenschaftsfreiheit zu unterlassen. Beim Sportsponsoring wird die Werbung für Markenartikel und Produkte zu unterlassen sein, deren Benutzung mit einer Sportart

118 Vgl. *Brun/Mehlinger*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 61 ff.

119 Vgl. *Boochs*, a.a.O. (s. Fn. 10), S. 230, 231.

120 S. Fn. 108.

nicht vereinbar ist. Der Sponsor sollte sich vertraglich verpflichten, bestimmte Fair Play-Regeln<sup>121</sup> zu respektieren.

#### IV. Abschließende Würdigung und Zusammenfassung

##### 1. Schlussgedanke zum Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht beim Sponsoring

Vielleicht fragt sich der Leser, warum dem Steuerrecht in meinem sowohl dem Zivilrecht als auch dem Steuerrecht gewidmeten Beitrag über das Sponsoring soviel Gewicht beigemessen wurde.

Im Zeitalter der Kommerzialisierung des Sports<sup>122</sup> und der wachsenden Sozialaufgaben, von denen sich der Staat aus finanziellen Gründen zurück zu ziehen sucht, gewinnt die Verlagerung der Finanzierung auf die Wirtschaft an zunehmender Bedeutung.<sup>123</sup>

Da gemeinnützige Organisationen, mit der Ausnahme wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, in vollem Umfang subjektiv steuerfrei sind, kommt der Einordnung von Sponsoringverträgen in die steuerfreie oder steuerpflichtige Sphäre solcher Organisationen besonderes Gewicht zu.

Wie häufig im Steuerrecht, wirken eine Vielzahl von Umständen bei unterschiedlichen Steuerarten, die nicht voll aufeinander abgestimmt sind, auf beabsichtigte Gestaltungen ein. Der Zweck, eine Förderung gemeinnütziger Organisationen mit einer Marketing- und Kommunikationsaufgabe zu verbinden, wirkt damit auf die Pflichtenverteilung zwischen den Vertragsparteien ein, wenn eine steueroptimale Gestaltung gewählt werden soll.

121 Die *Karlsruher Erklärung zum Fair Play* des Konstanzer Arbeitskreises für Sportrecht e.V. (Vereinigung für Deutsches und Internationales Sportrecht) enthält für »Sponsoren, Werbetreibende, Inhabern von Verwertungsrechten sowie alle an der Vermarktung des Leistungssports Beteiligten« die nachstehende Forderung:

»Die Mitverantwortung dieses Personenkreises für die Bewahrung des Fair-Play-Gedankens beruht auf ihrer Verfügungsmacht über die für den Sportbetrieb erforderlichen materiellen Mittel und ihrem damit verbundenen erheblichen Einfluss sowohl auf die Sportorganisationen als auch den einzelnen Athleten.

In Wahrnehmung dieser Verantwortung ist von diesem Personenkreis deshalb zu fordern:

- Respektierung des Fair Play als zentraler und unverzichtbarer Bestandteil auch des modernen medien- und werbewirksamen Leistungssports; deshalb
- eine dem Fair-Play-Gedanken entsprechende Gestaltung der Verträge mit den von ihnen geförderten Athleten und den für die Organisation des Sports zuständigen Verbänden und Vereinen;
- Unterlassung aller Forderungen gegenüber Veranstaltern, Sportverbänden oder einzelnen Athleten, deren Erfüllung die Teilnehmer am aktiven Sport im Interesse der besseren wirtschaftlichen Verwertbarkeit erhöhten Gesundheitsrisiken aussetzt oder in sonstiger Weise gegen das dem Sport innewohnende Fair-Play-Gebot verstößt.«

122 Vgl. *Raupach*, »Structure follows Strategy«, Grundfragen der Organisation, des Zivil- und Steuerrechts im Sport, dargestellt am Thema »Verwertungs- und Profigesellschaften«, in: Führungs- und Verwaltungs-Akademie Berlin des Deutschen Sportbundes Willi Weyer Akademie, Akademieschrift 44, Berlin 1996, S. 6 ff.

123 Vgl. *Schauhoff*, a.a.O. (s. Fn. 88), S. 494.

Bei näherer Betrachtung ergibt sich also, dass das Steuerrecht stärker in die Gestaltung von Sponsoringverträgen einwirkt, als dies sonst bei Vertragsverhältnissen der Fall ist und wie es wünschenswert wäre.

Sponsoringverträge sind bei aller übergeordneten Zwecksetzung doch »Kinder des Steuerrechts«, im positiven wie im negativen Sinne.

## *2. Zusammenfassung*

Das Sponsoring bezeichnet Förderleistungen, die einen Imagetransfer vom Gesponserten auf den Sponsor bewirken sollen, der Marketing-Kommunikation dienen und mit denen Wirtschaftsunternehmen der öffentlichen Hand Finanzierungsaufgaben im Bereich des Sports, der Kultur, der Sozial- und Umweltpolitik abnehmen.

Der Sponsoringbegriff ist nicht eindeutig:

- Der sog. Sponsoringerlass der deutschen Finanzverwaltung versteht *Sponsoring im weitesten Sinne* als Förderleistung mit oder ohne Gegenleistung des Geförderten einschließlich der Spenden.
- Das *klassische Sponsoring* umfasst dagegen nur das sog. Gegenleistungssponsoring, das sich insbesondere in der Sportförderung von Unternehmen gegen Werbeleistungen der Sportvereine oder -verbände bzw. der einzelnen Sportler entwickelt hat.
- Dagegen wendet sich der Sponsor beim sog. *mäzenatischen Sponsoring*, wie es sich insbes. beim Sozio-Sponsoring entwickelt hat, selbst an die Öffentlichkeit.

Beim Sponsoring im weitesten Sinne sind die Förderleistungen entweder ertragsteuerlich als Spenden oder Betriebsausgaben abziehbar, je nachdem ob sie überwiegend altruistisch oder eigennützig motiviert sind, wenn es sich nicht ausnahmsweise beim »verunglückten Sponsoring« um nicht abzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung handelt.

Beim Gesponserten sind die Förderleistungen als Spenden oder Einnahmen im idealen Bereich bzw. als Einnahmen aus Vermögensverwaltung (z.B. aus passiven Werbeleistungen oder aus Lizenzen) für Ertragsteuerzwecke steuerfrei.

Sind die Sponsoringeinnahmen dagegen einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen, dann tritt volle Steuerpflicht ein; das ist bei aktiven Werbeleistungen des Gesponserten für den Sponsor der Fall.

Bei der Umsatzsteuer bestehen Steuersatzunterschiede, je nachdem, ob die Gegenleistung des Sponsors innerhalb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder als Duldungsleistung außerhalb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erbracht wird (im letzteren Fall 16 %, sonst 7 %). Fehlt es an einer Gegenleistung, dann tritt zwar Schenkungsteuerbarkeit, aber Steuerbefreiung ein, es sei denn, die Zuwendungen fallen in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Zivilrechtlich beruhen Spenden und das mäzenatische Sponsoring (ohne Gegenleistung) auf Schenkungen, das klassische Gegenleistungssponsoring dagegen auf gegenseitigen Verträgen, und zwar häufig auf Werbeverträgen, wenn aktive Werbeleistungen geschuldet werden, oder auf Lizenzverträgen, wenn der Gesponserte die Verwendung von Namen oder Logos duldet. Die Mischung verschiedener Vertragselemente ist häufig.

## V. Summary

The term "sponsoring" is not clearly defined:

- The so-called Sponsoring Decree issued by the German tax authorities relates to *sponsoring in the widest sense* as a benefit granted with or without consideration by the sponsored party, including donations.
- On the other hand, *classic sponsoring* is limited to so-called mutual benefit sponsoring, which has developed especially in sports sponsoring by companies in exchange for advertising and public relations services by the sports associations or individual athletes.
- In the case of so-called *philanthropic sponsoring* as it has developed in the form of partner sponsoring, the sponsor himself turns to the general public.

In the case of sponsoring in the widest sense, the benefits are either deductible for the purposes of income tax law as donations or as business expenses, depending on whether they are motivated primarily by altruistic or self-interested reasons, except where they exceptionally constitute non-deductible private costs.

For the sponsored party, the benefits are income tax free as donations or as income in the non-profit area or as income from the management of its assets (e.g. from passive advertising services or from licenses).

If, as opposed to this, the income from sponsoring is attributable to a commercial business, it is fully taxable; that is the case if the sponsored party actively provides advertising or public relation services for the sponsor.

With respect to value-added tax, there are tax differences depending on whether the sponsor's services are rendered within a commercial business or as a passive service outside a commercial business (in the latter case 16%, otherwise 7%). If there is no counter performance, gift tax law is applicable, but a tax exemption applies, unless the benefits fall within a commercial business.

Under civil law, donations and philanthropic sponsoring (without any counter performance) constitute gifts, whereas classic mutual benefit sponsoring is based on mutual contracts, frequently in the form of advertising contracts if active advertising or public relation services are owed, or in the form of license agreements, if the sponsored party allows the use of a name or logo. Frequently different contract elements are mixed.

# Sinn und Zweck der partiellen Steuerpflicht für Erträge aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben<sup>1</sup>

W. RAINER WALZ

I. Der unbefriedigende Stand der Rechtsfortbildung und die Suche nach rechtspolitischen Leitlinien . . . . .	197	4. Folgen des Funktionswandels des EStG bei Betrieben gewerblicher Art der öffentlichen Hand und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben . . . . .	209
1. Die Grenzen der Steuerverschonung . . . . .	197	5. Können aus Betrieben gewerblicher Art und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben Einkünfte aus § 22 EStG erzielt werden? . . . . .	210
2. Kritischer Blick auf den Prozess der Rechtsfortbildung . . . . .	199	6. Gewinnerzielungsabsicht versus Kostendeckungsprinzip als untaugliche Entgegensetzung. . . . .	210
3. Rechtsvergleichender Blick auf die amerikanische Diskussion . . . . .	200	IV. Gemischte Veranlassung, gemischte Gemeinkosten und die kommerzielle Nutzung von Kapazitätsreserven . . . . .	211
II. Die partielle Steuerpflicht in steuerrechts- und ordnungspolitischer Perspektive . . . . .	201	1. Die Schwierigkeiten einer Aufteilung der Kosten bei gemischter Veranlassung . . . . .	211
1. Regelbesteuerung von Körperschaften, Gemeinnützigkeitsausnahme und Gegenausnahme . . . . .	201	2. Die dreifache Reaktion der Praxis . . . . .	212
2. Der Sinn einer von der Einkommensteuer getrennten Körperschaftsteuer . . . . .	201	3. Argumente für und gegen eine restriktive Linie. . . . .	213
3. Grundlegende Rechtfertigungsmuster für die Gemeinnützigkeitsausnahme . . . . .	202	4. Normative Leitlinien für eine Differenzierung . . . . .	214
4. Ratio legis der Gegenausnahme (der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe) . . . . .	204	5. Kritik an der Zweckbetriebeigenschaft der Auftragsforschung . . . . .	215
III. Der Verzicht auf das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe . . . . .	207	V. Die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO . . . . .	216
1. Ist § 14 S. 2 AO (fehlende Gewinnerzielungsabsicht) für die KSt unerheblich? . . . . .	207	1. Der Wettbewerbsbegriff der AO . . . . .	216
2. Zielsetzung des EStG und Gewinnerzielungsabsicht . . . . .	208	2. Die zu vermeidende Wettbewerbsbeeinträchtigung. . . . .	217
3. Zusammenhang von Gewinnerzielungsabsicht und Privatnützigkeit des Einkommens . . . . .	208	3. Die unvermeidliche Wettbewerbsbeeinträchtigung. . . . .	218
		VI. Fazit . . . . .	220
		VII. Summary . . . . .	221

## I. Der unbefriedigende Stand der Rechtsfortbildung und die Suche nach rechtspolitischen Leitlinien

### 1. Die Grenzen der Steuerverschonung

In Deutschland wie in allen wirtschaftlich voll entwickelten Staaten wird neben der Einkommensteuer für physische Personen eine Körperschaftsteuer erhoben. Grund-

1 Aufsatz auf der Grundlage eines Referats gehalten am 3. Treffen des Gesprächskreises »Stiftungssteuerrecht« des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen am 27. 11. 2001 in Osnabrück.

sätzlich sieht der Fiskus von einer Ertragsbesteuerung<sup>2</sup> gemeinnütziger Organisationen<sup>3</sup> jedoch ab. Die Steuervergünstigung wird aber nicht auf alle Aktivitäten einer solchen Körperschaft ausgedehnt. Erträge aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, werden von der Steuer erfasst.

Nach § 14 S. 1 AO ist wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen und andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Nach S. 2 ist die Absicht, Gewinn zu erzielen, nicht erforderlich. In Abgrenzung dazu unterliegt die gemeinnützige Organisation mit Erträgen aus der bloßen Vermögensverwaltung keiner Besteuerung. Und die Besteuerung entfällt auch für sog. Zweckbetriebe; das sind wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die der gemeinnützigen Organisation nicht bloß zur finanziellen Mittelbeschaffung dienen, sondern mit denen und durch die sie ihren begünstigten Satzungszweck unmittelbar verwirklicht wie Krankenhäuser, Konzertveranstaltungen, museale Darbietungen. Der Zweckbetriebsbegriff wird in § 65 AO allgemein definiert und in §§ 66–68 AO für bestimmte Leistungsentgelte gemeinnütziger Organisationen – teilweise abweichend von der allgemeinen Umschreibung – positivrechtlich spezifiziert.

Dass die Steuerverschonung gemeinnütziger Organisationen bei Erträgen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auf ihre Grenzen stößt, ist nicht selbstverständlich. Denn sowohl diese Erträge wie das im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb repräsentierte Vermögen unterliegen der strengen Bindung des Gemeinnützigkeitsrechts:<sup>4</sup> Die Stifter, Mitglieder oder Gesellschafter kommen in keinem Fall in den Genuss von Gewinnausschüttungen. Die Erträge dürfen nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. In § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO ist bestimmt, dass bei Auflösung oder Aufhebung einer gemeinnützigen Organisation deren Vermögen, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO trägt dafür Sorge, dass keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der gemeinnützigen Organisation fremd sind, begünstigt wird. Die Organisation darf ihrem Führungspersonal oder Dritten keine unverhältnismäßig hohen Vergütungen anbieten. Wenn aber aller erwirtschafteter Vermögensmehrwert letztlich doch immer dem gemeinnützigen Zweck zugute kommen muss, ist zunächst nicht evident, warum das Gesetz ihn nicht wie die sonstigen Einnahmen einer gemeinnützigen Organisation von der Steuer verschont.

Gegenstand der folgenden Analyse ist die rechtspolitische Leitvorstellung hinter diesem Gefüge von Besteuerungsregel, Verschonungsausnahme für gemeinnützige Aktivitäten, Gegenausnahme für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Ausnahme von der Gegenausnahme bei Zweckbetrieben. Es geht deshalb um die Fragen, warum der Fiskus auf Steuereinnahmen verzichtet, warum der Verzicht auf Steuern nicht weiter geht, als er geht, ob er weit genug geht oder vielleicht zu weit. Die Überlegungen wer-

2 Fragen der USt, der ErbSt, der GrESt und der GrSt werden hier nicht behandelt.

3 Der gemeinnützigkeitsrechtlich korrekte Begriff ist »Körperschaft«, der aber missverständlicherweise Stiftungen und sonstige Vermögensmassen mit einschließt.

4 Zutreffend betont von *Eversberg*, Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb – besondere Problemstellungen in: Die roten Seiten zu Stiftung & Sponsoring 5/2001.

den sich auf die Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG beschränken und andere Steuerarten allenfalls am Rande berühren.

## *2. Kritischer Blick auf den Prozess der Rechtsfortbildung*

Die jüngere Gesetzgebung<sup>5</sup> im Bereich der Abgrenzung von Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben war nicht hektisch und hat wenig Anlass zur Aufregung gegeben. Die letzten Änderungen in diesem Bereich brachten für bestimmte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, nämlich Werbebetriebe, Totalisatoren bei Pferderennen und Blutspendendienste ein steuerliches Wahlrecht zur Pauschalbesteuerung und es wurden die Voraussetzungen des Zweckbetriebs für Lotterieveranstaltungen neu geregelt.<sup>6</sup> Bedeutsamer war zuvor 1996 die Aufnahme der Auftragsforschung unter die Zweckbetriebe.<sup>7</sup> Rechtsprechung und Finanzverwaltung produzieren zwar immer einmal wieder diskussionswürdige Entscheidungen,<sup>8</sup> aber insgesamt scheint der Rechtsänderungsbedarf sich in Grenzen zu halten.

Wie grundlegend unbefriedigend der augenblickliche Rechtszustand wirklich ist, zeigt sich erst auf den zweiten Blick. Gesetzgebung und Rechtspraxis operieren weitgehend theorielos auf der Grundlage der Wortwahl der einschlägigen Gesetzestexte, überkommenen Vorstellungen über die Gegensätze von altruistischer, angeblich wirtschaftsfremder und eigenwirtschaftlicher Tätigkeit und natürlich mit einem Schuss Pragmatik. Das reicht aber zur Verteidigung der bestehenden Grenzlinie zwischen der partiellen Steuerpflicht und der Steuerbefreiung von Leistungserträgen gemeinnütziger Organisationen weder unter national verfassungsrechtlichem, noch unter europarechtlichem Aspekt mehr aus.

Schauhoff<sup>9</sup> beschreibt die Lage so: Die Abgrenzung zwischen steuerpflichtigem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und steuerfreiem Zweckbetrieb sei so verschwommen und von subjektiven Abwägungen abhängig, dass der Gesetzgeber die allgemeine Zweckbetriebsdefinition in § 65 AO durch spezielle Definitionen in § 66–68 AO positivrechtlich ergänzt habe. Deshalb könnten und müssten bei der Auslegung der – verschwommenen – allgemeinen Zweckbetriebsdefinition die einzelnen in den §§ 66 ff AO niedergelegten Definitionen zur Überwindung der Verschwommenheit ergänzend herangezogen werden.<sup>10</sup>

5 Zur älteren Rechtsentwicklung vgl. *Scholtz* Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in FS für *L. Schmidt*, hrsg. v. *Raupach*, u.a., 1993, S. 707, 709 ff.

6 Gesetz vom 20. 12. 2000 (BGBl. II 2000, 1850-1866). Vgl. dazu *Schmidt/Fritz*, Änderungen des Gemeinnützigkeitssteuerrechts zu Fördervereinen, Werbebetrieben, Totalisatoren, Blutspendendiensten und Lotterien, DB 2001, 2062.

7 *Olbertz.*, Die Rettung der Gemeinnützigkeit der Auftragsforschung durch den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1997, DStZ 1996, 531.

8 Größere Beachtung fand die Entscheidung des BFH zum Umfang des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, DStR 1998, 1710; zustimmend *Eversberg*, aaO, S. 3; kritisch *Walz*, Stiftungsreform in Deutschland – Stiftungssteuerrecht in *Hopt./Reuter*, Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 197, 210.

9 *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 6 Rdn 83.

10 Mit Hinweis auf BFH BStBl. II 1987, 659; *Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 10 Aufl. 1995 Losebl. Stand Dez. 01, § 65 Rdn. 13.

Grundsätzlich ist gegen eine Rechtsfortbildung nichts einzuwenden, die von einem allgemeinen Freiheits-, Schutz- oder sonstigem Gerechtigkeitsprinzip ausgeht und über Fallgruppen und die Ausbildung neuer Unterprinzipien zu konsistenten Falllösungen kommt. Das ist der für andere Teilrechtsordnungen oft beschriebene Königsweg der Konkretisierung von Generalklauseln. Das aber kann nicht gehen, wenn die einzelnen Fallbereiche gar nicht aus einem juristischen Prinzip abgeleitet sind, sondern das Ergebnis entweder intensiver Lobby und Politikverflechtung einzelner Interessengruppen,<sup>11</sup> oder wenn sie, wie bei Werbetrieben und den Pferderennen, auf theorie-lose Pragmatik zurückzuführen sind. Auf der Rechtsanwendungsebene kommt bei solcherart Rechtsherstellung zwangsläufig jene Wortklauberei und kurzatmige Kasuistik heraus, auf die das moderne Steuerrecht nicht stolz sein kann.

### 3. Rechtsvergleichender Blick auf die amerikanische Diskussion

Bei der Messung des geltenden Rechtszustands an vorrangigen Normen, an Verfassungsrecht und an Europarecht, können Systembrüche und ungerechtfertigte Begünstigungen zum Stein des Anstoßes werden. Um die Rechtslage einschätzen zu können, müssen aus verschwommenen Abgrenzungen klare Konzepte werden, die vor dem Gleichheitsgebot und den europäischen Marktfreiheiten sowohl generell wie im Einzelfall bestehen können. Es ist deshalb an der Zeit, 10 Jahre nach den grundlegenden Untersuchungen von Franz,<sup>12</sup> Herbert<sup>13</sup> und Hüttemann<sup>14</sup> unter methodisch veränderten Vorzeichen über rechtspolitische Konsistenz in diesem Bereich nachzudenken. Neu ist dabei zunächst, dass auch im Steuerrecht heute ein Blick auf ausländische Rechtsordnungen unabdingbar wird.<sup>15</sup> Insbesondere die Diskussionen um das amerikanische Recht haben auch für das europäische und deutsche Recht einiges beizutragen. Amerikanisches Gedankengut hereinzuholen, heißt vor allem, den Rechtsdiskurs stärker als bisher bei uns üblich zu ökonomisieren. Und das bedeutet, im Einklang mit längerfristigen Tendenzen des Europarechts, in den Grundansätzen weniger staatsbezogen und stärker marktbezogen zu denken.

11 Zu nennen wären sehr weitgehende Steuerverschonungen der Wohlfahrtspflege in § 66 AO, des Sports in § 67 a AO und der Auftragsforschung in § 68 Nr. 9 AO. Auch die Befreiung von reinen Mittelbeschaffungsbetrieben wie Lotterien und Ausspielungen in § 68 Nr. 6 AO ist problematisch.

12 Franz, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher Betätigung, 1991.

13 Herbert, Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des gemeinnützigen Vereins, 1988.

14 Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991.

15 Wie in vielen Bereichen des deutschen Steuerrechts hat auch hier Klaus Tipke Pionierarbeit geleistet in *Tipke, Die Steuerrechtsordnung*, 3 Bände, 1993. Zur Rechtsvergleichung auf dem Gebiet der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe liegt eine gelungene Hamburger Thesis zur Erlangung des European Master of Law and Economics vor: *Heutz, The Taxation of Unrelated Business Income in the Nonprofit Sector in the United States and in Germany*, 2001.



## II. Die partielle Steuerpflicht in steuerrechts- und ordnungspolitischer Perspektive

### 1. Regelbesteuerung von Körperschaften, Gemeinnützigkeitsausnahme und Gegenausnahme

Die Frage nach der richtigen Abgrenzung der Besteuerung von Geschäftsbetrieben im Gemeinnützigkeitsbereich setzt voraus, dass über die Grundfragen Klarheit gewonnen wird – erst in zweiter Linie sind pragmatische Erleichterungen zu diskutieren. Gesucht ist nach einer Konzeption, die eine Befreiung entgeltlicher Einnahmen von der Körperschaftsteuer legitimiert: steuerrechtlich, verfassungsrechtlich, europarechtlich. Eine solche Konzeption ist nicht möglich ohne explizit gemachte Vorstellungen über den Sinn der von der Einkommensteuer getrennten Körperschaftsteuer, von der die Nichtbesteuerung eine Ausnahme und die Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe eine Gegenausnahme bilden. Denn nur auf der Basis einer solchen expliziten Vorstellung kann begründet werden, welche Ausnahmen von der Körperschaftsteuer aus verfassungsrechtlicher Warte gerechtfertigt und welche willkürlich sind.

### 2. Der Sinn einer von der Einkommensteuer getrennten Körperschaftsteuer

Von ursprünglich verschiedenen Erklärungsansätzen für eine von der Einkommensteuer der natürlichen Individuen getrennte Körperschaftsteuer<sup>16</sup> hat sich finanzwissenschaftlich nur folgende ratio legis halten können: Die Einkommensteuer knüpft am Markteinkommen des steuerpflichtigen Bürgers und seiner Leistungsfähigkeit an. Die Einkommensteuer setzt also an persönlich zugerechnetem Einkommen an, wobei die Person als natürliche Person gedacht ist. Dieser Begriff der Leistungsfähigkeit ist im Hinblick auf die synthetische Einkommensteuer entwickelt worden.<sup>17</sup> Er berücksichtigt die konkrete Lebenssituation des Steuerpflichtigen als Person mit verschiedenen Arten von Einkommen, mit Familie, kirchlich gebunden oder nicht und unter Umständen mit außergewöhnlichen, steuerlich zu berücksichtigenden Lasten. Die so verstandene Leistungsfähigkeit passt aber auf Körperschaften nicht.<sup>18</sup> Eine getrennte Leistungsfähigkeit der Körperschaften ist nichts als eine aus der Geltung des KStG abgeleitete Juristenfiktion: Weil sie besteuert werden, sind Körperschaften leistungsfähig.<sup>19</sup> Weil sie Fiktion und nicht wirtschaftliche Wirklichkeit ist, kann die sog. objektive Leistungsfähigkeit von Körperschaften nur bereits getroffene juristische

16 Dazu monografisch *Rasenack*, Theorie der Körperschaftsteuer, 1974.

17 Vgl. *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 60 f.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, S. 560 ff., 597.

18 Meine Anlehnung an die h.M. in: Gutachten F zum 53. Deutschen Juristentag, 1980, S. F 68 gebe ich unter dem Eindruck der am Individuum ansetzenden modernen Investitionstheorie auf. Siehe dazu *Fama/Miller*, The Theory of Finance, 1972, S. 16 ff.; *Wagner, E.*, Kapitalentwertung, Gelderhaltung und Gewinnbesteuerung, 1978, S. 10; *Drukarczyk*, Theorie und Politik der Finanzierung, 2. Aufl. 1993, S. 27 ff; S. 5.

19 Vgl. die Darstellung bei *Tipke*, aaO, S. 723.

Wertungen rechtfertigen, aber keine tatbestandliche Abgrenzung leisten.<sup>20</sup> Letztlich kommt der gesamte Gewinn der Körperschaft immer ihren individuellen Gesellschaftern zugute.<sup>21</sup> Die zentralen Gerechtigkeitsfragen der Steuerbelastung stellen sich auf dieser Ebene durch Vergleich der Belastung natürlicher Individuen.

Die Körperschaftsteuer soll primär Aufschub- und Abschirmeffekte vermeiden.<sup>22</sup> Sowohl aus Gründen der Steuergerechtigkeit wie zur Vermeidung der Verzerrung des Wettbewerbs und nicht zuletzt aus fiskalischen Gründen wird es nicht hingegenommen, dass die Besteuerung so lange aufgeschoben bleibt, bis der einzelne Gesellschafter persönlich über den Gewinn disponieren kann - etwa in Form einer Dividende. Der sofortige Zugriff an der Quelle ist einfacher, er bringt dem Fiskus mehr ein, er schützt so die Einkommensteuerquelle vor Aushöhlung, er ist erforderlich, um nicht zwischen verschiedenen Investitions- und Organisationsformen ungerechtfertigte Belastungsunterschiede zu erzeugen. Solche Unterschiede würden *auf der Ebene der natürlichen Personen* (also zwischen Aktionären, Bondholdern und Personengesellschaften) Probleme der Lastengerechtigkeit erzeugen (Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip) und *auf der Ebene der Unternehmen* (des Produktions- und Dienstleistungsangebots und seiner Finanzierung) zu unerwünschten Handlungsanreizen und zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Auf beiden Ebenen sind die Wertungen des Art. 3 GG zu beachten, aber sie verbinden sich – anders als es die Redensart von der objektiven Leistungsfähigkeit suggeriert – mit unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Bezugspunkten: Lastengerechtigkeit hier, Wirtschaftsverfassungsrecht dort.<sup>23</sup>

### 3. Grundlegende Rechtfertigungsmuster für die Gemeinnützigkeitsausnahme

#### a) Deutsche Version

Gefragt ist deshalb für das Gemeinnützigkeitsrecht nach einer Konzeption, die juristisch schlüssig erklärt, warum der Fiskus für gemeinnützige Organisationen auf Einnahmen aus der Körperschaftsteuer ausnahmsweise verzichtet und dann doch wieder nicht verzichtet. Sieht man nur auf die Körperschaftsteuer – und lässt die Abzugsfähigkeit von Spenden außer Betracht –, so werden weder durch den Steuerverzicht noch durch die partielle Wiederaufhebung des Verzichts Leistungsfähigkeitsprobleme tangiert, da, wie anfangs schon hervorgehoben, Gewinne und Vermögen in gemeinnützi-

20 So ist es im Rahmen des § 3 KStG nicht möglich, auf der Basis einer gegebenen oder nicht gegebenen objektiven Leistungsfähigkeit zu entscheiden, ob eine Vermögensmasse oder Organisation selbst oder die sie ausmachenden Individuen besteuert werden sollen. Wenn die Entscheidung aus anderen Gründen für die Organisation getroffen ist, dann wird ihr von der h.M. objektive Leistungsfähigkeit zugerechnet.

21 Investitionstheoretisch ist die Investition in ein Unternehmen der Verzicht des Individuums auf Gegenwartskonsum; vgl. *Wagner, F./Walz, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung*, 1997, S. 17.

22 So unisono die Lehrbücher der modernen Finanzwissenschaft: *Brümmerhoff*, Finanzwissenschaft, 7. Aufl. 1996, S. 332 f.; *Stiglitz*, Economics of the Public Sector, 2. Aufl. 1989, S. 586 ff; *Rosen*, Public Finance, 1985, S. 401. Diese Rechtfertigung ähnelt der für die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG.

23 Europarechtlich relevant ist vor allem die letztere Ebene.

gen Organisationen individuellem Gewinnstreben generell entzogen sind. Zu vermeidende Aufschub- und Abschirmeffekte entstehen insoweit nicht.

Es muss hier also in gebotener Kürze auf die grundlegenden Rechtfertigungen für die Steuerbefreiungen eingegangen werden. Herrschend ist in Deutschland eine am staatlichen Gemeinwohlkonzept orientierte Idee: Gemeinnützige Organisationen stellen ein öffentliches Gut her, das der Staat mit Rücksicht auf den Subsidiaritätsgrundsatz nicht selbst herstellt. Der Staat wird dadurch entlastet und verzichtet deshalb auf die Steuer.<sup>24</sup> Das ist natürlich nur eine Teilerklärung; denn viele gemeinnützige Aktivitäten darf der Staat selbst gar nicht vornehmen.<sup>25</sup> Und so tritt denn insbesondere mit den neuen Organisationen der Zivilgesellschaft (z.B. Amnesty International, Ärzte ohne Grenzen, Greenpeace) die zusätzliche Rechtfertigung auf, Pluralismus und demokratische Prozesse im Gemeinwesen würden gestärkt.<sup>26</sup> Eine etwas andere Richtung bekommt die Begründung bei Trzaskalik<sup>27</sup> und Herbert<sup>28</sup>: Sie halten die höhere Steuerlast der gewerblichen Anbieter dadurch für gerechtfertigt, dass gemeinnützige Körperschaften durch die Verpflichtung die erwirtschafteten Erträge ausschließlich für den gemeinnützigen Zweck zu verwenden, im Wettbewerb behindert seien, was auszugleichen sei.

#### b) Amerikanische Version

Auch Hansmann<sup>29</sup> und mit ihm amerikanische Juristen und Ökonomen<sup>30</sup> halten die Benachteiligung von nonprofit Unternehmen auf dem Kapitalmarkt für den entscheidenden Auslöser der Steuerbefreiung, nur kombiniert sich dieser Ansatz mit einer marktorientierten Perspektive. Nicht um vom Staat her gedachtes Gemeinwohl geht es, sondern um eine bestimmte Nachfrage der Bürger am Markt, die aber der Markt selbst wegen Marktversagens nicht befriedigen kann. Unter bestimmten Bedingungen zögen die Nachfrager am Markt nach ideellen Gütern Non Profit-Organisationen den privatwirtschaftlich operierenden Unternehmen vor, nämlich typischerweise dann,

24 Vgl. u.a. *Tipke/Lang, J. Steuerrecht*, 16. Aufl., 1998, §21 Rdn. 1; *Lang, J.*, Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen, *StuW* 1987, 221; ders. *StJb* 1988/89, 251; *Jachmann*, Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung, *DStZ* 2001, 225, 227.

25 S. *Jachmann* aaO S. 227; *Isensee/Knobbe-Keuk*, Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts – Sondervotum im Gutachten der unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, S. 331 ff. *Isensee*, Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes, in *Maurer* u.a. (Hrsg.), *Das akzeptierte Grundgesetz*, FS für G. Dürig, 1990, S. 97 ff.

26 Vgl. z.B. *Hartmeier*, Staat und Zivilgesellschaft in Frankreich und Deutschland in *Ammon/Hartmeier* (Hrsg.), *Zivilgesellschaft und Staat in Europa*, 2001, S. 10 ff.; *Dahrendorf*, Dopo la democrazia, 2001, S. 87 ff.; *Boesenecker*, K.-H., Was ist gemeinnützig? Gesellschaftliche Modelle des Gemeinwohlverständnisses, in Bertelsmannstiftung, *Maecenata-Institut für Dritte Sektor Forschung* (Hrsg.), 2. Aufl. 2000, S. 202 ff.

27 *Trzaskalik*, Die steuerliche Förderung des Sports, *StuW* 1986, 219, 226.

28 *Herbert* aaO (Fn. 13), S. 128 f.

29 *Hansmann*, The Role of Nonprofit Enterprise, 89 *Yale L.J.* 835, 845 [1980]; ders. The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation, 91, *Yale L.J.* 54 [1981].

30 Umfassende Literaturnachweise bei *Rose-Ackerman*, Altruism, Nonprofits, and Economic Theory, *Journal of Economic Literature* 1996, S. 701 ff.

wenn die Informationsverhältnisse asymmetrisch seien, sie also das, wofür sie bezahlen, selbst nicht beurteilen könnten.<sup>31</sup> So hat der »Kunde« einer Organisation, die Nahrungshilfe oder Schulen für Äthiopien anbietet, praktisch keine Möglichkeit, zu kontrollieren, ob das von ihm gezahlte Geld tatsächlich für Lebensmittel oder Schulen in Äthiopien verwendet wird. Ausschüttungsverbot und Vermögensbindung gewährleisten, dass die gemeinnützige Organisation nicht die asymmetrische Information dazu nutzt, ihre Profite zu Lasten des Kunden zu steigern.

#### 4. *Ratio legis der Gegen Ausnahme (der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe)*

##### a) Deutsche Version

Der scheinbar abgehobene Blick auf den Sinn der Gemeinnützigkeitsvergünstigung wird praktisch, wo es um die Abgrenzung zur Gegen Ausnahme geht, also der partiellen Besteuerung gemeinnütziger Organisationen. Wenn man in der deutschen Tradition die Steuerbegünstigung stark mit staatlich definierten Gemeinwohlbelangen verknüpft, ist damit auch ein grundsätzlicher Vorrang dieses Belangs gegenüber nur privaten Gegeninteressen etwaiger nichtbegünstigter Wettbewerber auf dem Markt statuiert.<sup>32</sup> Diese Auffassung ist zwar nicht in den Kommentaren zu § 65 Nr. 3 AO herrschend, wohl aber dort, wo es darauf ankommt, in den extensiven gesetzlichen Katalogen der §§ 66–68 AO. Im Übrigen stellt der deutsche Steuerjurist sich körperschaftsteuerpflichtige Organisationen in Analogie zu natürlichen Personen vor, ausgestattet mit eigener steuerrechtlicher Leistungsfähigkeit. Über die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe beteiligen sich gemeinnützige Organisationen am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr. Erzielen sie hierdurch Gewinne, verfügen sie über wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, an welche die Steuerbelastung wie bei anderen Steuerpflichtigen anknüpft. Deshalb würden wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von der steuerlichen Förderung ausgenommen.

##### b) Die angebliche Leistungsfähigkeit wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe als *petitio principii*

Diese Auffassung beruht auf einer *petitio principii*: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Grundmaßstab steuerrechtlicher Gerechtigkeit passt, wie oben bereits herausgearbeitet, nur auf Einzelpersonen. Um es zu wiederholen: Hauptzweck der Körperschaftsteuer ist neben fiskalischen und Praktikabilitätsgesichtspunkten die Verhinderung der Abschirm- und Aufschubwirkung im Hinblick auf gewinn- und vermögensberechtigte natürliche Personen. Werden die gemeinnützigen Organisationen von der Steuer befreit, so nicht mangels eigener Leistungsfähigkeit, sondern weil sie und ihre Investoren *selbstlos* bestimmte Aktivitäten verfolgen und alle Erträge letztlich nicht den Eignern

31 Siehe *Rose-Ackerman*, An Economic Analysis of Nonprofit Organizations, in *Hopt/Reuter*, (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2000, S. 73, 82 Fn 43 mwN. Kritisch *Knauer*, How Charitable Organizations Influence Federal Tax Policy, 1996 *Wisconsin L. Rev.* 973, 1000.

32 So an sich konsequent *Herbert* aaO (Fn. 13), S. 28; *Trzaskalik* aaO, S. 225 f.

und Gesellschaftern, sondern dem gemeinnützigen Zweck gewidmet sind. Die Gegen Ausnahme der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe erfolgt deshalb nicht, weil nun hier plötzlich wieder Leistungsfähigkeit da wäre – analog zu der privatnützig handelnder Individuen –, sondern aus ganz anderen Gründen.

- c) Parallele zur Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art der öffentlichen Hand: Gleichheit im Wettbewerb statt Leistungsfähigkeitsprinzip

Was Ferdinand Kirchhof<sup>33</sup> für die Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art der öffentlichen Hand sagt, gilt auch hier: die Steuer verwandelt sich und intendiert gleiche Chancen im Wettbewerb.<sup>34</sup> Dieser Maßstab tritt für die rechtspolitische Bewertung neben den fiskalischen Gesichtspunkt *an die Stelle des Leistungsfähigkeitsprinzips*. Aus diesem Grund verzichtet § 14 S. 2 AO für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe auf die Voraussetzung der Gewinnerzielungsabsicht, wie unten noch ausgeführt werden soll. Es geht

- um Vermeidung unlauteren Wettbewerbs mit ungleichen Chancen,
- um die Wahrung volkswirtschaftlicher Effizienz, also um staatliche Ordnungspolitik und nicht zuletzt
- um die Vermeidung einer Aushöhlung der Einkommensteuerbasis.

Das sind für die deutsche Literatur gewiss keine neuen Einsichten;<sup>35</sup> man ist sich weitgehend darüber einig, dass wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind, besteuert werden müssen, um dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung nachzukommen. Aber man kann doch sagen, dass diese Erkenntnisse durch moderne amerikanische Stimmen bekräftigt, intensiviert und ausgebaut werden.

Worin bestehen die Vorteile, die steuerbegünstigte Zweckbetriebe im Wettbewerb vor ihren Konkurrenten genießen? Geht man von der – nicht ganz unbestrittenen – These aus, dass die Körperschaftsteuer die Grenzkosten des Kapitals affiziert,<sup>36</sup> so können steuerbefreite Körperschaften einen Gewinn noch mit Preisen erzielen, die unter denen liegen, welche besteuerte Unternehmen verlangen müssen, um ökonomisch zu überleben.<sup>37</sup> Die Vorteile wirken sich als Markteintrittsschranken für nicht begünstigte new comer aus und sie werden genutzt, um den Marktanteil der nonprofits auszudehnen.

- d) Ratio legis amerikanische Version

Hier setzen nun teils theoretische, teils empirische Untersuchungen amerikanischer Ökonomen ein, die es wahrscheinlich machen, dass es dabei zwar wahrscheinlich auch

33 Kirchhof, F., Wettbewerbschutz durch Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art in: Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS für K. Offerhaus, 1999, S. 333, 334, 337.

34 Diese und die folgenden Überlegungen gelten auch für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der steuerbefreiten Berufsverbände § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG und der politischen Parteien § 5 Abs. 1 Nr. 12 KStG. Kritisch zur Erreichbarkeit dieses Ziels Schäfers/Walz, Stiftungssteuerreform, Unternehmensteuerreform und Reformperspektiven, FR 2002 (April).

35 Das gilt insbesondere für Hüttemann, aaO (Fn. 14).

36 S. Hansmann, Unfair Competition and the Unrelated Business Income Tax, 75 Virginia L. Rev. 605 (1989).

37 S. Hansmann, aaO, S. 609.

um Verhaltensunrecht und distributive Gerechtigkeit geht, also Ansatzpunkte, die erheblich werden, wenn man in der deutschen Literatur an das UWG als wettbewerbsrechtliches Ordnungsparadigma denkt.<sup>38</sup> Man stellt sich eine individualrechtliche Schädigung des nicht begünstigten Wettbewerbers vor. Das kann so sein,<sup>39</sup> reicht aber zum Verständnis für Sinn und Zweck der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe nicht aus.

Aus nachvollziehbaren ökonomischen Gründen werde der Steuervorteil nämlich regelmäßig nicht dazu genutzt, durch Preiskampf zu expandieren und die Konkurrenz aus dem Markt zu verdrängen.<sup>40</sup> Die Standardstrategie dürfte vielmehr die sein, allenfalls ganz langsam zu expandieren, um den Preis auf einer Höhe zu erhalten, die sich einspielt, wenn nur steuerpflichtige Unternehmen am Markt sind. Sobald erheblichere Beträge zur Investition frei würden, bestehe eher ein Anreiz zur Diversifizierung in verschiedene Aktivitäten hinein, um deren Preise nicht zu verderben. Nur diese Strategie gewährleiste eine Maximum-Rendite auf Investitionen.<sup>41</sup> Was man also bei Steuerbefreiung erwarten würde, sei kein Verdrängungswettbewerb über Preise, sondern Verdrängungswettbewerb durch Zugangsbeschränkung und durch Aufkauf. Dieser Aufkauf wäre wegen der durch die Steuerfreiheit erhöhten Rendite leicht fremd zu finanzieren.<sup>42</sup> Durch einen solchen Aufkauf erlitten die steuerpflichtigen Unternehmer aber überhaupt keine Nachteile; sie hätten davon eher Vorteile.

Auch wenn solches expansives Verhalten nicht unbedingt unlauterer Wettbewerb wäre, muss es aus allgemein ordnungspolitischen Gründen vermieden werden. Es wären erhebliche Einbußen an gesamtwirtschaftlicher Effizienz zu befürchten, wenn man dem nicht besteuerten nonprofit Sektor erlauben würde, mehr als notwendig in den marktwirtschaftlichen Sektor vorzudringen: die corporate governance Studien des nonprofit-Sektors belegen, dass der fehlende Druck von Gesellschaftern und Kapitalmarkt die Spielräume des Management im Umgang mit dem anvertrauten Kapital ohne angemessene Kontrollen erweitert.<sup>43</sup> Nonprofits können auf dem Markt überleben, auch wenn sie höhere Kosten haben als die steuerpflichtige Konkurrenz. Die Auferlegung von Steuern hingegen zwingt das Management, im Wettbewerb nicht weniger effizient zu wirtschaften als die Konkurrenz. Auf diese Weise werden Wohlfahrtsverluste vermieden.<sup>44</sup>

38 Skeptisch und kritisch aber *Rose-Ackerman*, *Unfair Competition and Corporate Income Taxation*, 34 *Stanford L. Rev.* 1017 (1982); *Bittker/Rabderf*, *The Exemption of Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation* 45 *Yale L.J.* 299, 316–326; *Klein, W.*, *Income Taxation and Legal Entities*, 20 *UCLA L.Rev.* 13, 61–68 (1972).

39 Ablehnend *Rose-Ackerman* aaO (Fn. 38), S. 397; sie arbeitet auf der Grundlage eines ökonomischen Modells das nach drei Situationen differenziert: (1) Steuerpflichtige Unternehmen antizipieren den Markteintritt von steuerbefreiten Unternehmen, (2) sie antizipieren ihn nicht und (3) auf dem Markt bestehen oligopolistische bzw. monopolistische Strukturen.

40 Vgl. *Hansmann*, aaO (Fn. 36) S. 610 f.; zu weitgehende Folgerungen daraus bei *Roth*, *Die steuerliche Gemeinnützigkeit*, Diss. Saarbrücken 1994.

41 Vgl. *Hansmann*, aaO, S. 610 f.

42 Vgl. *Hansmann*, aaO, 622

43 Vgl. den Literaturüberblick bei *Rose-Ackerman*, 34 *Journal of Economic Literature* 701, 725 ff.; *Hansmann*, aaO, S. 616

44 Vgl. *Hansmann*, aaO, S. 615.

Die Verfolgung wettbewerblicher und ordnungspolitischer Zielsetzungen über das Gemeinnützigkeitsrecht wäre problematisch, wenn sie nicht mit genuin steuerpolitischen Belangen zusammenfielen. Es geht dabei um die Vermeidung der Aushöhlung der Steuerquellen und um den Schutz der gesetzlichen Selektion der Gemeinnützigkeit.<sup>45</sup> Das Aushöhlungsargument bezieht sich nicht nur und nicht einmal primär auf die Sicherung der Einkünfte aus bestehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Es bezieht sich vielmehr auf die Ertragsteuern, die von den steuerpflichtigen Unternehmern gezahlt werden, die im Fall einer Steuerfreiheit für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Nonprofits aufgekauft bzw. vom Markt verdrängt würden. Denn ohne Besteuerung, so die begründete und teilweise empirisch erhärtete Vermutung,<sup>46</sup> würden die Aktivitäten über wirtschaftliche Geschäftsbetriebe stark ausgeweitet. Dabei ginge auch der wesentliche Sinn einer Enumerierung der gemeinnützigen Zwecke in § 52 AO verloren. Es machte keinen Unterschied, ob eine Kulturstiftung neben einem Museum noch eine Brauerei oder ein Automobilwerk betriebe. Es bestünde auch keine Korrelation mehr zwischen der Höhe der Steuersubvention und der von der Körperschaft oder Stiftung erbrachten ideellen Leistung für das Gemeinwohl.<sup>47</sup> Der Gesetzgeber wollte Museen fördern, nicht aber die Automobilproduktion.

### **III. Der Verzicht auf das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe**

#### *1. Ist § 14 S. 2 AO (fehlende Gewinnerzielungsabsicht) für die KSt unerheblich?*

§ 14 S. 2 AO unterscheidet sich in seiner Umschreibung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vom Wortlaut des § 15 Abs. 2 EStG. Es fehlt das Merkmal der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist zur Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht erforderlich. Die Konsequenzen dieses Satzes sind streitig: Hüttemann<sup>48</sup> und ihm folgend Fischer<sup>49</sup> haben entgegen der damaligen Rechtsprechung<sup>50</sup> und insbes. Herbert<sup>51</sup> die Auffassung begründet § 14 S. 2 AO sei für die KSt unerheblich. Die Regelung des § 14 S. 2 biete lediglich einen Anknüpfungspunkt zum Ausschluss der Steuervergünstigung iSd § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, der die persönliche Steuervergünstigung insoweit aufhebe, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben sei. Er erweitere jedoch nicht die sachliche Steuerpflicht

45 Vgl. *Hansmann*, aaO, 621 f.

46 Vgl. *Hansmann*, aaO, S. 622

47 Vgl. *Hansmann*, aaO, S. 625.

48 *Hüttemann* aaO (Fn. 14) S. 122 ff.

49 *Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn* § 14 AO Rdn. 43, 85

50 BFH BStBl. II 1990, 550; siehe auch BFH BStBl. II 1999, 99 zu Berufsverbänden

51 *Herbert*, aaO (Fn. 13), S. 52 f., 132 f.

iSd § 8 Abs. 1 KStG iVm § 2 EStG.<sup>52</sup> Hier steht nun, wie sich aus dem Folgenden ergeben wird, ökonomisches gegen systematisches Argument.

## 2. Zielsetzung des EStG und Gewinnerzielungsabsicht

Die Frage hat zwei Aspekte: den der sachlichen Steuerpflicht auf der Grundlage der vom EStG vorgesehenen Einkunftsarten und den grundlegenderen, ob im Rahmen von EStG und KStG Einkünfte ohne Gewinnerzielungsabsicht überhaupt Einkünfte sind. Gewerbliche Einkünfte könnte man begründen, wenn man § 2 Abs. 3 GewStG, der auf § 14 AO verweist, ins EStG hinüberwirken lässt. Wenn deshalb § 2 Abs. 3 GewStG eine Gewinnerzielungsabsicht nicht voraussetzt, kann das insoweit auf § 15 Abs. 2 EStG abfärben, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die Zielsetzung des EStG, Einkommen zu besteuern, das auch zulässt.

## 3. Zusammenhang von Gewinnerzielungsabsicht und Privatnützigkeit des Einkommens

Diese Zielsetzung lässt das nicht zu, wo die Einkommensteuer fest an das Grundprinzip von Lastengerechtigkeit und Leistungsfähigkeit gekoppelt ist, ausnahmsweise aber doch, wo wie bei der Besteuerung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben<sup>53</sup> und Betrieben gewerblicher Art der öffentlichen Hand *nicht die finanzielle Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen das leitende Gerechtigkeitsprinzip bildet, sondern die Gleichheit im Wettbewerb*.<sup>54</sup> Hierdurch verändert sich Funktion und Begrifflichkeit der Einkommensteuer wesentlich. Der Begriff der Leistungsfähigkeit ist eng mit dem Konzept des Markteinkommens sowie mit der persönlichen Situation eines Steuerpflichtigen verbunden, der uU Einkünfte verschiedener Art bezieht. Deshalb ist nur das sogenannte disponible Einkommen abschöpfbar. Die steuerliche Leistungsfähigkeit ist geprägt durch die privatnützige wirtschaftliche Ertragserzielung am Markt. Der Steuerpflichtige nimmt seine Freiheitsgrundrechte zur wirtschaftlichen Ertragserzielung wahr. Der höheren privatnützigen Leistungsfähigkeit korrespondiert eine höhere soziale Verantwortung des Steuerpflichtigen.<sup>55</sup> Dieser Gedanke ist auf die Besteuerung staatlicher Unternehmen und wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe nicht übertragbar. Sie werden besteuert, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden und um ein Ausgreifen des Nonprofit-Sektors in den privatwirtschaftlichen Bereich nicht zu subventionieren.

52 Hüttemann folgend Bott in *Schaubhoff* (Hrsg.) Handbuch des Gemeinnützigkeitsrechts, 2000, § 7 Rdn. 42

53 Ausdrücklich behandelt werden hier nur die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Organisationen. Soweit auch steuerbefreite Berufsverbände und politische Parteien wirtschaftliche Geschäftsbetriebe betreiben, gilt für sie dasselbe – s. § 5 Nr. 5 (a), Nr. 7 S. 2 KStG.

54 *Kirchhof, F.*, Wettbewerbsschutz durch Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art? Zur Effizienz und zu den Grenzen des Steuerrechts, FS Offerhaus, Hrsg. *P. Kirchhof* u.a., 1999, S. 333, 337.

55 Allg. Meinung; vgl. nur *Jachmann*, Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung, DStZ 2001, 225 f.



Die Auffassung läuft darauf hinaus, dass Gewinnerzielungsabsicht zum Wohl gemeinnütziger Zwecke, so sie vorhanden sein sollte, und privatnützige Gewinnerzielungsabsicht im Sinn des § 15 Abs. 2 EStG nicht gleichgesetzt werden dürfen. Es handelt sich steuerrechtlich um ein aliud. Das Leistungsfähigkeitsprinzip des EStG setzt nun einmal die Privatnützigkeit der Einkünfte als Prinzip voraus. Das entspricht der Idee des Steuerstaates, der statt selbst zu wirtschaften, an der privatnützigen Aktivität der Steuerbürger partizipiert.<sup>56</sup> Davon machen §§ 1 Nr. 6, 4 Abs. 1 KStG für Betriebe gewerblicher Art der öffentlichen Hand und § 14 AO in Verbindung mit § 5 Nr. 5, 7, 9 KStG Ausnahmen. Ihre Funktion ist die Vermeidung von Friktionen zwischen dem privatwirtschaftlichen Bereich einerseits, und dem öffentlichen sowie dem gemeinnützigen Sektor andererseits. Diese unterschiedliche Funktion rechtfertigt eine unterschiedliche Einkommensdefinition.

#### *4. Folgen des Funktionswandels des EStG bei Betrieben gewerblicher Art der öffentlichen Hand und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben*

Sicherlich bleibt es eine gewagte starke Behauptung, dass sich das Einkommensteuerrecht im Nonprofit Sektor von der Maßgeblichkeit der Gewinnerzielungsabsicht löst. Diese Aussage wird verdaulicher, wenn man sich klar macht, dass im Nonprofit Sektor nicht nur das Steuerrecht, sondern auch das übrige öffentliche Recht und das Privatrecht ihre übliche Funktion modifizieren.<sup>57</sup> Auch dort gehen die Änderungen bis tief in die Grundlagen hinein. Ein Vertrag ist verschieden, je nachdem, ob er im Privatrecht, im öffentlichen Recht oder im Krankenhausbereich zwischen freien Wohlfahrtsträgern und öffentlicher Hand abgeschlossen wird. Arbeitsrechtliche Besonderheiten der Tendenzbetriebe kommen in den Sinn, ebenso das Rechtsverhältnis mit den ehrenamtlichen Mitarbeitern. Das Steuerrecht übernimmt überraschenderweise Aufgaben, die sonst vom Gesellschaftsrecht zu erfüllen sind, zB dort, wo das Finanzamt Kontrollaufgaben übernimmt, die im Zweiten Sektor von den Gesellschaftern wahrgenommen werden, etwa für die zentralen Fragen, ob die Organisation ihrem Satzungszweck nachlebt, effizient wirtschaftet und keine Selbstbedienungsläden für Investoren oder Management etabliert.<sup>58</sup> Und in einem, wenn auch modifizierten, Wettbewerbsrecht sind wir hier bei der Abgrenzung der partiellen Steuerpflicht von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. *Dieser verbreitete Funktionswandel im Nonprofit-Sektor, von dem das Stiftungssteuerrecht ein Teil ist, macht den Reiz der juristischen Beschäftigung mit diesem Bereich aus.*

56 Vgl. dazu Walz, aaO (Fn. 17), S. 54 ff., 64 ff.

57 Dieser Gedanken wird aufgenommen bei Walz, Die Selbstlosigkeit gemeinnütziger Non Profit-Organisationen im Dritten Sektor zwischen Staat und Markt, JZ 2002 (März).

58 Vgl. zur Rechtfertigung Walz, aaO (Fn. 8), S. 208.

5. Können aus Betrieben gewerblicher Art und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben Einkünfte aus § 22 EStG erzielt werden?

Die wettbewerbs- und ordnungspolitische Funktion hat auch Einfluss auf die sachliche Qualifikation dieser Art von Einkünften. Die Ertragsteuern kennen drei unterschiedliche Definitionen des Betriebes: die des Gewerbebetriebes, die des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes und die des Betriebes gewerblicher Art der öffentlichen Hand.<sup>59</sup> Sie sind ordnungs- und wettbewerbspolitisch aufeinander bezogen. Einnahmen aus den beiden zuletzt genannten Betrieben müssen nach den gleichen Maßstäben ermittelt werden, wie diejenigen, gegen die sie konkurrieren. Einkünfte, die kraft Gesetzes als Einkünfte aus einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit («aus einem Betrieb») zu behandeln sind, können nicht Einkünfte aus Vermögensverwaltung sein. Das ist feststehende Rechtsprechung für Betriebe gewerblicher Art.<sup>60</sup> Hingegen wird für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe vertreten, dass Einkünfte aus § 22 EStG erzielt würden, soweit bei einer ansonsten gewerblichen Tätigkeit das Merkmal der Gewinnerzielung nicht erfüllt sei.<sup>61</sup> Das führt zu merkwürdigen Ergebnissen: Einkünfte auf Grund von § 22 EStG sollen auf der Basis von § 2 Abs. 3 GewStG als Einkünfte eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der Gewerbesteuer unterliegen. Es soll im Rahmen des § 64 Abs. 2 AO eine horizontale Verlustverrechnung von sonstigen Verlusten im Rahmen des § 22 EStG mit Gewinnen gemäß § 15 EStG geben, soweit es sich in beiden Fällen um Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt. Das ist ersichtlich dysfunktional.

Dabei wird natürlich nicht bestritten, dass eine steuerpflichtige Stiftung oder ein steuerpflichtiger Verein Einkünfte aus Vermögensverwaltung und auch sonstige Einkünfte haben kann. Nur die daraus gezogene Schlussfolgerung, eine nur mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb partiell steuerpflichtige Organisation könne daraus auch Einkünfte aus Vermögensverwaltung oder § 22 EStG haben, ist falsch. Sie widerspricht dem Grundgedanken einer gesetzlich gewollten Gleichstellung der drei Arten von Betrieben im Wettbewerb.

6. Gewinnerzielungsabsicht versus Kostendeckungsprinzip als untaugliche Entgegensetzung

Die hier vertretene Auffassung hat weittragendere Konsequenzen auch für die Abgrenzung zwischen Zweckbetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Auch dort sollte, wenn die übrigen Voraussetzungen des Zweckbetriebs gegeben sind, die Absicht, über die Kostendeckung hinaus Erträge zu erwirtschaften, nicht als solche zur Besteuerung aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb führen. Denn es handelt sich dabei nicht – wie oben hervorgehoben – um eine privatnützige Gewinnerzielungsabsicht. Es kann nicht darum gehen, ökonomische Rationalität und Gewinne aus der gemeinnüt-

59 Zum Folgenden *Mahlow*, Zur betrieblichen Einkünfteerzielung im Körperschaftsteuerrecht, DB 2001, 1250.

60 BFH v. 1.8.1979 IR 106/76 BStBl. II 1979, 2114.

61 Vgl. zuletzt BFH v. 16.2.1998 I R 96/98 BStBl. II 1999, 366.

zigen Organisation zu verbannen. Wichtig bleibt sicherlich, dass die Preisgestaltung und die Auswahl der entgeltlich angebotenen Leistung von Hilfs- oder Unterstützungsbetrieben der Verwirklichung der steuerlich geförderten Gemeinnützigkeit als bloßes Mittel zum Zweck eindeutig erkennbar untergeordnet bleibt. Der Zweckbetrieb muss den Grundsatz der Selbstlosigkeit leben, d.h. auch nach außen dem Eindruck gerecht werden, dass nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche sondern altruistisch-ideelle Zwecke verfolgt werden.<sup>62</sup> Die Erzielung erheblicher Gewinne ist deshalb ein Indiz dafür, dass die Körperschaft nicht selbstlos tätig ist. Im Übrigen können solche Gewinne auch als Indiz dafür gewertet werden, dass ein nicht steuerbefreiter Unternehmer die gleiche Leistung mit derselben Effizienz und in gleicher Qualität erbringen könnte. Dann ist der Wettbewerb und nicht die Gewinnerzielungsabsicht das die Besteuerung auslösende Moment. Eine Gewinnerzielungsabsicht als solche ist aber nicht gleichbedeutend mit eigenwirtschaftlich (Gegenbegriff zu »selbstlos«) und ist nicht geeignet als Gegenpol zu einer angeblich unschädlichen Kostendeckungsabsicht zu dienen. Rationale Aufwands- und Ertragsorientierung sind auch im gemeinnützigen Bereich unverzichtbar, wohingegen Eigenwirtschaftlichkeit im Sinn eines Verstoßes gegen das Vermögensbindungsprinzip des § 55 Abs. 1 AO verboten bleibt.

#### **IV. Gemischte Veranlassung, gemischte Gemeinkosten und die kommerzielle Nutzung von Kapazitätsreserven**

##### *1. Die Schwierigkeiten einer Aufteilung der Kosten bei gemischter Veranlassung*

Die Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe geht davon aus, dass die einzelnen Bereiche der gemeinnützigen Organisation (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) eindeutig von einander getrennt werden können.<sup>63</sup> Die einschlägigen Einnahmen sind im Allgemeinen einfach von einander abzugrenzen.<sup>64</sup> Komplexe Probleme stellen sich, wenn Gemeinkosten entstehen, die sowohl von der steuerbefreiten wie von der steuerpflichtigen Aktivität veranlasst sind.<sup>65</sup> Man denke an den Sportplatz, auf dem sowohl Jugend- und Breitensport wie auch Ligafußball betrieben wird, an die Vergabe von Werbefläche auf diesem Sportplatz, an Kosten in einem Forschungslabor, die im Rahmen der Auftragsforschung sowohl steuerbefreiten wie steuerpflichtigen Aktivitäten zugute kommen oder an die Auslastung einer Großwäscherei oder eines Rechenzentrums durch teilweise Überlassung an Dritte. Grundsätzlich setzt die Zuordnung einer Ausgabe eine Gewichtung

62 Zu dieser Auslegung des Merkmals der Selbstlosigkeit vgl. *Walz*, aaO (Fn. 57) JZ 2002.

63 *Schmidt, M./Fritz*, aaO (Fn. 6), DB 2001, S. 2062, 2063; *Schröder*, Ausgliederungen aus gemeinnützigen Organisationen auf gemeinnützige und steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, DStR 2001, S. 1415, 1421. Zum amerikanischen Recht, *Sansing*, The Unrelated Business Income Tax, Cost Allocation, and Productive Efficiency, 1998 National Tax Journal 51.

64 *Lang, J./Seer*, Der Betriebsausgabenabzug im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gemeinnütziger Körperschaften, FR 1994, S. 521; *Schmidt, M./Fritz*, aaO (Fn.6), S. 2063.

65 *J. Lang/R. Seer* aaO, (Fn. 64), S. 521; *Schmidt, M.,/Fritz*, aaO, (Fn. 63), S. 2063f.; *Sansing*. aaO S. 292.

der verschiedenen Veranlassungsgründe voraus.<sup>66</sup> Das geltende Recht reagiert auf die Schwierigkeiten der Abgrenzung in dreifacher Weise:

## 2. Die dreifache Reaktion der Praxis

Die Finanzverwaltung lässt beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, auch wenn die primäre Veranlassung im ideellen Bereich liegt, einen anteiligen Abzug für die Personal- und Sachkosten zu, soweit bei einer Aufteilung ein überzeugender objektiver Maßstab dafür zur Verfügung steht.<sup>67</sup> Das gilt selbst dann, wenn diese Kosten – z.B. die Pflege des Sportplatzes, die Wartung der Computer des Rechenzentrums – auch dann angefallen wären, wenn nur die ideelle oder zweckbetriebsbezogene Aktivität ausgeübt worden wäre. In einem solchen Fall von Verbundvorteilen, die z.B. auch in der Auslastung von Kapazitäten, die sonst nicht genutzt würden (z.B. des erwähnten Rechenzentrums), bestehen kann, entstehen sog. economies of scale, deren Wahrnehmung für die gemeinnützige Organisation ökonomisch selbst dann vorteilhaft ist, wenn sie partiell besteuert wird. Ein Unternehmer, der diese steuerpflichtige Aktivität für sich isoliert vornehmen wollte, müsste die vollen Gemeinkosten im Rahmen der insgesamt steuerpflichtigen Aktivität finanzieren.

Anders als die Verwaltung hat der BFH eine Vereinfachung durch Verschärfung der Maßstäbe für die Abziehbarkeit vorgenommen: er lässt nur noch Einzelkosten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und solche Gemeinkosten (overhead) zum Abzug zu, die dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach Maßgabe der betrieblichen Inanspruchnahme oder Nutzung eindeutig zugeordnet werden können. Der vorrangige Anlass für das Entstehen der Gemeinkosten sei die steuerbefreite Aktivität, was sich aus dem Gemeinnützigkeitsmerkmal der Selbstlosigkeit in § 55 Abs. 1 AO ergebe, so dass anteilige Kosten nur insoweit zu berücksichtigen seien, als sie ohne den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht angefallen wären.<sup>68</sup>

Der Gesetzgeber hat einzelnen Aktivitäten, die sich durch Lobbying besonders gut durchgesetzt haben oder verwaltungsseitig besondere Mühe machten, mit der Gewährung eines gleichheitswidrigen Wahlrechts zur Pauschalbesteuerung eine Extrawurst gebraten. Der neu eingefügte § 64 Abs. 6 AO gewährt gemeinnützigen Körperschaften das Wahlrecht, bei der Besteuerung dreier wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe – Werbe-

66 *Schröder* aaO. (Fn. 63), S. 1421.

67 OFD Hannover v. 10.3.1999 - S 2729 - 331 - StO 214/ S 2729 - 694 - StH 233, DB 1999, 1093; FinMin. Baden-Württemberg, Erlass v. 8.12.1998 - S 2729/17, DSStR 1999, 159; BMF-Schreiben v. 19.19.1998 - V C 6 - S. 0171 - 10/98, BStBl. I 1998 S. 1423; *Bott*, in: *Schauhoff*, § 7 Rn. 272; *Schmidt, M./Fritz*, aaO. (Fn. 63), S. 2064; *Schröder*, aaO. (Fn. 63), S. 1421: z.B. Anzahl von Arbeitsstunden, Seitenzahlen in Prospekten und Katalogen, qm-Zahl der genutzten Fläche, Telefoneinheiten, Kopfzahl der beschäftigten Personen, Kopfzahl der Bewohner etc.

68 BFH Urt. v. 27.3.1991 - I R 31/89, BStBl II 1992 S. 103; bestätigt durch BFH v. 5.2.1992 - I R 59/91, BFH/NV 1993, S. 341; v. 21.9.1995 - I B 85/94, BFH/NV 1996 S. 268; v. 21.7.1999 - I R 55/98, BFH/NV 2000 S. 85; *Bott* in: *Schauhoff*, § 7 Rn. 270; *Lang, J./Seer*, aaO (Fn. 64), S. 522; *Schmidt, M./Fritz* aaO (Fn. 63), S. 2063; *Schröder* aaO (Fn. 63), S. 1421; *Thiel*, Betriebsausgaben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemeinnütziger Körperschaften, DB 1993, 128;

betriebe, Totalisatoren und Blutspendedienste – einen pauschalen Gewinn von 15 % der Einnahmen zugrunde zu legen, m.a.W. 85 % der Einnahmen als Werbungskosten abzuziehen. Eine Reingewinnsschätzung gab es bereits bisher bei Altmaterialiensammlungen gem. § 64 Abs. 5 AO. Eine positivistische Fragmentierung des Gemeinnützigkeitsrechts ist die Folge.<sup>69</sup>

### *3. Argumente für und gegen eine restriktive Linie*

Für die harte Linie des BFH spricht, dass, wo wirklich ökonomische Verbundvorteile durch gemischte Nutzung entstehen, die gemeinnützigen Organisationen sie wahrnehmen werden, ob sie partielle Abzüge vornehmen können oder nicht. Der steuerliche Zugriff ändert daran nichts. Im Übrigen hätte die volle Besteuerung der Einnahmen den Vorteil, weitere über den Verbundvorteil hinauszielende Investitionen der gemeinnützigen Organisation tendentiell zu entmutigen – so wenn die Großwäscherei, der Sportplatz oder die Rechenanlage von vornherein so dimensioniert werden, dass sie Dienstleistungen an Dritte oder das allgemeine Publikum ermöglichen, die genau so gut oder effizienter durch ein privatwirtschaftliches Unternehmen wahrgenommen werden könnten. Eine großzügige Aufteilungspraxis führt zur Beeinträchtigung des Wettbewerbs mit steuerpflichtigen Unternehmen, weil der Steuerpflichtige von mehreren Maßstäben immer den auswählen wird, der zur weitestgehenden Abzugsmöglichkeit bei den steuerpflichtigen Tätigkeiten führt.<sup>70</sup> Er ist damit einem Konkurrenten gegenüber im Vorteil.

Aber es gibt auch Gegen Gründe von Gewicht. Fiskalisch dürfte die durch die Verwaltung verfolgte Aufteilungspraxis zwar Einbußen bringen; sie fallen aber nicht besonders ins Gewicht. Wenn die Verbundvorteile beträchtlich sind, werden sie wahrgenommen werden: die Besteuerung kann hier also nicht die Funktion übernehmen, Investitionsströme aus dem dritten in den zweiten Sektor hinein zu entmutigen. Also ist die Steuer ordnungspolitisch nicht erforderlich. Und der Rückgriff auf irgendeinen objektiven Standard, sei er dem partiell Steuerpflichtigen auch noch so günstig, hat regelmäßig den Vorteil größerer Praktikabilität. Außerdem wird zu bedenken gegeben, dass bei dem rigiden Ansatz des BFH gegen das objektive Nettoprinzip verstoßen werden könnte, wenn nämlich gemischte Gemeinkosten zwar auch (mittelbar) durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst sind, diesem aber nicht eindeutig zugeordnet werden können. Dies würde zu übermäßiger Besteuerung und damit zu Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe führen.<sup>71</sup> Wenn die Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe zur Gewähr von Wettbe-

69 Zu den genannten Änderungen vgl. *Schmidt, M./Fritz*, aaO. (Fn. 63), S. 2062 ff.

70 Dass dies zu steuerlichen Auswirkungen ganz erheblichen Ausmaßes führt, zeigen empirische Studien aus den USA; vgl. *Yetman*, Tax Motivated Expense Allocations by Nonprofit Organizations, 76 The Accounting Review 297-311 (2001).

71 *Kießling/Buchna*, Gemeinnützigkeit, 7. Aufl. 2000, S. 341ff.; *Thiel*, aaO. (Fn. 68), S. 1210; *Schmidt, M./Fritz* aaO. (Fn. 63), S. 2064; *Lang, J./Seer* aaO. (Fn. 64), S. 523f., 528; *Bott*, in: *Schauhoff*, § 7 Rn. 271, 275; aA. *Pauly*, DB 1994, S. 1161; *Hüttemann*, aaO (Fn. 14), S. 142 – 145.

werbsneutralität erfolge, so sei eine schärfere Besteuerung nicht sachgerecht.<sup>72</sup> Vielmehr ergebe sich aus dem objektiven Nettoprinzip ein Aufteilungsgebot und nicht ein Aufteilungsverbot.<sup>73</sup>

#### 4. Normative Leitlinien für eine Differenzierung

Richtigerweise sollte man auf der Grundlage einer klaren ordnungspolitischen Linie differenzieren. Der Gesetzgeber sollte keine Einzelfälle herausgreifen und gesondert regeln. Wenn klare Linien zur Umsetzung praktikabler Anpassungen bedürfen, ist das auf der Ebene der Verwaltung zu leisten, die durch die Rechtsprechung auf Konsistenz und Vertretbarkeit korrigiert werden kann.

Um richtige ökonomische Anreize zu setzen, sollte entlang der Rechtsprechung des BFH ein Aufteilungsverbot aufgestellt werden, wo der Umfang des Engagements der gemeinnützigen Organisation im wirtschaftlichen Bereich durch die Erwägung gesteuert ist, zusätzliche kommerzielle Einnahmen zu erzielen. Es besteht kein Grund, solche Aktivitäten durch Steuerfreiheit oder durch großzügige Aufteilungsmaßstäbe zu subventionieren. Wenn die gleiche Leistung ebenso gut und ebenso effizient durch einen steuerpflichtigen Wettbewerber erbracht werden kann, spricht das ebenfalls für ein Aufteilungsverbot. Dieses ist deshalb gerechtfertigt, weil nur so die Möglichkeit steuerbefreiter gemeinnütziger Körperschaften, ihre Verbundvorteile zu Lasten anderer Marktteilnehmer zu nutzen, effektiv beschränkt werden kann. Das Argument, dass damit gegen das objektive Nettoprinzip verstoßen werde, überzeugt nicht, weil bei echtem Verbundaufwand jede Art der Schlüsselung wie auch das Ob der Aufteilung kein Tatsachenurteil, sondern Ergebnis einer normativen Gesichtspunkten zugänglichen Wertung ist.<sup>74</sup>

Hingegen sollte dort, wo Wettbewerbsverzerrungen vernachlässigt werden können und wo die Investitionen, die später auch dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugute kommen, ersichtlich für ideelle Zwecke getätigt wurden, ein großzügiger Maßstab vorherrschen. Wenn die Seminarräume einer steuerbegünstigten Bildungseinrichtung am Wochenende oder in den Semesterferien anderen Organisationen/Personen gegen Entgelt überlassen werden, bei der entgeltlichen Garderobe für Theater und Theaterrestaurant sollte praktikabel aufgeteilt werden dürfen, nicht aber bei dem Restaurant selbst oder beim Lehrbücherverkauf an Studenten, weil dort stets die Gefahr besteht, dass zusätzliche Investitionen subventioniert werden, die darauf gerichtet sind, bestimmte Leistungen einer weiteren Allgemeinheit zu verkaufen und weil dort auch regelmäßig ein nicht steuerbegünstigter Konkurrent die gleiche Leistung effizient und in gleicher Qualität erbringen könnte.<sup>75</sup>

<sup>72</sup> Thiel, aaO (Fn. 68), S. 1210f.

<sup>73</sup> Lang, J./Seer, aaO (Fn. 64), S. 529.

<sup>74</sup> Dass Veranlassungsfragen häufig nicht über naturwissenschaftliche Kausalität, sondern über Wertungen beantwortet werden, ist dargelegt bei Walz, Steuerrechtliches Case Law oder Dictum des Gesetzgebers am Beispiel der Betriebsausgaben und Werbungskosten, StuW 1986, 21 ff.

<sup>75</sup> Vgl. Hansmann, aaO (Fn. 36), a.E.

Diese rechtspolitische Scheidelinie lässt sich auch de lege ferenda nutzen, um praktikablen Ausnahmen vom strengen Wortlaut des § 65 AO eine konsistente Linie vorzugeben: dort wo es im Wesentlichen um die Ausnutzung von Kapazitäten geht, die für die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks konkret benötigt werden, wo also nicht die Gefahr besteht, dass dazu außer Verhältnis stehende Zusatzkapazität zur kommerziellen Nutzung angeschafft und gehalten wird, dürfte fiskalisch wenig auf dem Spiel stehen und ordnungspolitisch geht es nicht darum, ein Ausgreifen des dritten Sektors auf den zweiten zu verhindern, da solche Maßnahmen ohnehin erfolgen. Solange nicht überwiegende Wettbewerbsbelange nicht steuerbefreiter Konkurrenten ins Spiel kommen, kann man in diesem Bereich die Grenze dort ziehen, wo sie am praktikabelsten zu verwalten ist und auch – zweckmäßigerweise auf Erlassebene – mit Pauschalregelungen zu Hilfe kommen.<sup>76</sup>

### *5. Kritik an der Zweckbetriebseigenschaft der Auftragsforschung*

In diesen Zusammenhang gehört eine kurze Betrachtung der Gemeinnützigkeit der Auftragsforschung im Rahmen von Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung der Deutschen Forschungsanstalt für Luft und Raumfahrt, die Einrichtungen der Hermann von Helmholtz-Gemeinschaft Deutscher Forschungszentren, die Max Planck Gesellschaft und die Fraunhofer-Gesellschaft.<sup>77</sup> § 68 Nr. 9 AO gehört hierher, weil auch diese Vorschrift durch die Untrennbarkeit von gemeinnütziger Forschung und Auftragsforschung begründet wird. In Reaktion auf ein Urteil des BFH,<sup>78</sup> das die Auftragsforschung einer gemeinnützigen Körperschaft als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb behandelt hatte, hatte sich der Präsident der Fraunhofer-Gesellschaft dahingehend geäußert, alle Anstrengungen seien bedroht, wenn der Auftragsforschung der FhG die Gemeinnützigkeit aberkannt werde. Negative Auswirkungen für den Technologietransfer von der Wissenschaft in die Wirtschaft seien zu befürchten. Gleichzeitig appellierte der Präsident der FhG an die Politik, eine Änderung der AO zu unterstützen, mit der die Gemeinnützigkeit gesichert werden könnte.<sup>79</sup> Der Appell hatte Erfolg.

In der Tat kann es unter Umständen äußerst schwierig sein, gemeinnützige Eigenforschung, die häufig auch drittmittelgestützt ist, von der Auftragsforschung abzugrenzen. Freilich haben es die Forschungsinstitute in der Hand, die Bereiche Eigenforschung und Auftragsforschung von einander so zu trennen, dass eine eigenständige Rechnungslegung möglich wird. Ich stimme Peter Olbertz zu, der zum früheren Rechtszustand die Bemerkung gemacht hat, es sei schlicht rechtsmissbräuchlich, wenn

76 Auf dieser Grundlage ist auch die neu eingeführte Pauschalbesteuerung legitimierbar und erweiterungsfähig.

77 *Olbertz*, Die Rettung der Gemeinnützigen Auftragsforschung durch den Entwurf des Jahressteuergesetzes (JStG) 1997, DStZ 1996, 531.

78 BFH Urt. v. 30.11.1995 – V R 29/91, DStZ 1996, 315.

79 Vgl. Handelsblatt v. 30.4.1996.

durch eine nicht abgrenzbare Verflechtung einer grundsätzlich der Regelbesteuerung zu unterwerfenden Tätigkeit mit einer steuerbegünstigten gemeinnützigen Tätigkeit für die gesamte Tätigkeit die Steuerbegünstigung erreicht werden könnte.<sup>80</sup> Es fehlt hier der Platz, diese Frage zu vertiefen. Nur zweierlei sei betont: Erstens: die Auftragsforschung erfüllt nicht die Kriterien eines steuerbefreiten Zweckbetriebs.<sup>81</sup> Zweitens: es liegen hier alle Umstände vor, die bei unserer Untersuchung über gemischte Tätigkeiten und Verbundnutzung von Einrichtungen für eine strenge Linie sprechen.

Die Auftragsforschung ist kein Zweckbetrieb – bzw. nach geltendem Recht nur eine Zweckbetriebsfiktion.<sup>82</sup> Es liegt eine Forschungstätigkeit mit Leistungsaustausch vor. Die Tätigkeit wird nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen betrieben. Sie steht in direkter Konkurrenz zu kommerziell betriebenen Forschungseinrichtungen, die sich auf verwertbare Forschungsergebnisse zugunsten der Auftraggeber aus Ministerien oder Wirtschaft spezialisieren. Eine bloße Vermögensverwaltung ist nicht mehr gegeben, wenn die Verwertung der Forschungsergebnisse durch Verkauf der Verwertungsrechte erfolgt. Und schließlich unterstützt die Auftragsforschung in erster Linie die Interessen der Auftraggeber und dient nicht in ihrer Gesamtrichtung dazu, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu erfüllen.<sup>83</sup>

Für die Verbundnutzung gilt eine strenge Linie: Der Umfang des Engagements der gemeinnützigen Organisation im wirtschaftlichen Bereich ist deutlich durch die Erwägung gesteuert, über die Grundlagenforschung hinaus zu ihrer Finanzierung zusätzliche kommerzielle Einnahmen zu erzielen. Dagegen ist gemeinnützigkeitsrechtlich nur solange nichts einzuwenden, als diese wirtschaftliche Tätigkeit angemessen ausreichend besteuert wird: der Wettbewerb mit kommerziellen Anbietern darf nicht verzerrt werden, ein Ausgreifen des dritten Sektors auf den privatwirtschaftlichen Sektor, über das zur angemessenen Finanzierung der ideellen Tätigkeit erforderliche hinaus, soll nicht angeregt werden, der Effizienzdruck für wirtschaftliche Aktivitäten von Nonprofit-Organisationen soll gesteigert werden. Es ist davon auszugehen, dass die Vorschrift einer europarechtlichen Prüfung auf der Grundlage von Art. 87 EGV (Beihilfiverbot) nicht standhalten würde.

## V. Die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO

### 1. Der Wettbewerbsbegriff der AO

Durch die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO sollen mögliche Wettbewerbsverzerrungen zwischen steuerbefreiten und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Aktivitäten

80 Vgl. *Olbertz*, aaO (Fn. 77), S. 534.

81 Vgl. *Olbertz*, aaO. (Fn. 77), S. 535.

82 Die Fiktion gilt nur für Forschungstätigkeit. Dazu gehört nicht die teilweise Überlassung der Nutzung eines Rechenzentrums für Zwecke Dritter gegen Entgelt; dazu BMF v. 22.9.1999, IV C 6 – S. 0171 –97/99, DSitR 1999, 1694.

83 Vgl. *Olbertz*, aaO (Fn. 77), S. 535.



vermieden werden.<sup>84</sup> Ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb liegt danach nur dann vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.<sup>85</sup> Die Vorschrift gehört zu den am häufigsten kritisierten Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts und ist in der Praxis nur schwer zu handhaben.<sup>86</sup> Zu klären ist, wann Wettbewerb vorliegt, wann eine Wettbewerbsbeeinträchtigung vorliegt und wann ausnahmsweise eine solche Beeinträchtigung hinzunehmen ist.

## *2. Die zu vermeidende Wettbewerbsbeeinträchtigung*

Das Vorliegen eines Wettbewerbsverhältnisses kann – wie dies bislang der BFH sah<sup>87</sup> – nicht davon abhängen, ob die gemeinnützige Körperschaft besonders bedürftige oder minderbemittelte Personen unterstützt. Ein Wettbewerbsverhältnis nach neuester Rechtsprechung liegt immer dann vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb und die nicht begünstigten Unternehmen einem weitgehend gleichen Kundenkreis gleichartige Güter anbieten.<sup>88</sup> Wettbewerb ist auch dort zu bejahen, wo enge Substitute zu den vom gewerblichen Unternehmen angebotenen Leistungen erbracht werden (sachlich relevanter Markt; Bedarfsmarktkonzept).<sup>89</sup> Räumlich relevant ist grundsätzlich das gesamte Bundesgebiet, gerade bei gemeinnützigen Unternehmen unter Umständen aber auch ein räumlicher Teilmarkt, wenn die Austauschmöglichkeiten aus der Sicht der Nachfrager örtlich begrenzt sind.<sup>90</sup> Auch wenn der Gesetzeswortlaut (»in Wettbewerb tritt«) es nahe legt, ausschließlich auf die bereits bestehende Konkurrenz abzustellen, besteht weitgehende Einigkeit darüber, für die Bestimmung eines Wettbewerbsverhältnisses auch die potentielle Konkurrenz mit einzubeziehen.<sup>91</sup> Der Wettbewerbsbegriff ist somit derselbe wie der der Wettbewerbsgesetze.<sup>92</sup>

84 *Clausnitzer*, Zum steuerschädlichen Wettbewerb bei einem gemeinnützigen Zweckbetrieb, DStR 1987, 416 ff.; *Hüttemann*, aaO, S. 179 ff.; *Orth*, Gemeinnützigkeit und Wirtschaftstätigkeit, FR 1995, 253 ff.; *Rabenschlag*, Zweckbetriebe als Konkurrenten gewerblicher Anbieter, DSz 1997, 717 ff.; *Wunsch*, Die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO als Schutznorm zugunsten nicht begünstigter Konkurrenten gemeinnütziger Körperschaften, noch unveröffentlichte Hamburger Dissertation 2002.

85 Ein Wettbewerb zu anderen steuerlich begünstigten Zweckbetrieben ist nach dem Sinn der Vorschrift unerheblich; zutreffend *Wunsch*, aaO, S. 34.

86 Gutachten der unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, S. 159; *Lorenz, H./Steer*, Die steuerliche Behandlung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bei Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke, DB 1983, 2657, 2659; *Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn* § 65 AO Rdn. 12; *Wunsch*, aaO, S. 36.

87 BFH v. 28. 10. 1960, III 134, 56, BStBl. III 1961, 109, 111

88 BFH 30. 3. 2000 VR 30/99, BFH NV 2000, 1173, 1174 im Anschluss an *Hüttemann* aaO S. 180. Zustimmend *Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn*, § 65 AO Rdn. 28.

89 Ausführlich *Wunsch*, aaO, S. 72 ff. mit Nachweisen aus dem Wettbewerbsrecht.

90 *Wunsch*, aaO, S. 77 ff. mit Hinweisen auf *Möschel* in: *Immenga/Mestmäcker*, GWB, 3. Aufl. 2001, § 19 GWB Rdn. 38; *Emmerich*, Kartellrecht, 9. Aufl. 2001, S. 183.

91 *Tipke/Kruse*, § 65 AO Rdn. 4; *Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn*, § 65 AO Rdn. 25; *Hüttemann*, aaO (Fn. 14) S. 181; *Anton*, Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger

In seiner Entscheidung vom 15. 10. 1997 stellt der BFH<sup>93</sup> heraus, dass die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO »dem Schutz der mit Nichtzweckbetrieben konkurrierenden steuerlich nichtbegünstigten Betriebe« dient. Das ist zutreffend aber einseitig. Die Regel hat wie im UWG und im GWB eine doppelte Schutzrichtung: eine individualrechtliche, die über die Konkurrentenklage zu aktivieren ist, und darüber hinausgehend eine, die den Schutz der Allgemeinheit und der Steuerquellen zum Gegenstand hat.

Individualrechtlich liegt eine Wettbewerbsbeeinträchtigung vor, wenn zwischen den Vorteilen, welche die gemeinnützige Körperschaft durch die Steuervergünstigungen erhält, und den Nachteilen, welche die nicht begünstigten Unternehmen erleiden, eine Wechselbeziehung besteht.

Nach der ordnungspolitischen Schutzrichtung liegt eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vor, wenn die Offenheit der Märkte durch steuerrechtlich induzierte Marktzutrittschancen für nicht begünstigte Anbieter beschränkt wird und so die ökonomischen und gesellschaftspolitischen Wirkungen, die von einem funktionierenden Marktgeschehen für die Güterversorgung und die Freiheit der Bürger erwartet werden, abgeschwächt werden. Es geht ordnungspolitisch darum, ein Ausgreifen des Nonprofit-Sektors zu Lasten des wettbewerblich strukturierten privatwirtschaftlichen Sektors zu verhindern, wo der privatwirtschaftliche Sektor Güter und Leistungen effizienter erbringen kann. Damit geht das spezifisch steuerrechtliche Ziel einher, der Aushöhlung der Einkommen- und Körperschaftsteuerbasis entgegenzuwirken. Es geht dabei nicht so sehr um die fiskalischen Einnahmen aus bestehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, sondern darum, keine Anreize für eine Ausweitung steuerbefreiter Zweckbetriebe zu Lasten des steuerpflichtigen Sektors zu schaffen. Falls gewerbliche Anbieter ein hinreichendes Güterangebot bereitstellen bzw. hierzu in der Lage wären, besteht kein Anlass, durch steuerliche Begünstigungen zugunsten bestimmter Konkurrenten einen Verdrängungswettbewerb – wie oben dargelegt, nicht notwendig über den Preis – auszulösen.

### 3. Die unvermeidliche Wettbewerbsbeeinträchtigung

Ein Wettbewerb soll nach h.M. unvermeidlich sein, wenn durch eine Abwägung dem Gemeinwohl Vorrang vor den Wettbewerbsinteressen einzuräumen ist. Diese Formel ist nicht justitiabel.<sup>94</sup> Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Frage der Unvermeidbarkeit des Wettbewerbs vor dem Hintergrund der von Art. 3 Abs. 1 GG gebotenen staatlichen Wettbewerbsneutralität zu beantworten. Danach sei ein steuerlicher Ein-

Betriebe, Diss. Mainz 1992, S. 182; *Schauhoff* in *Schauhoff* (Hrsg.) Handbuch der Gemeinnützigkeit § 6 Rdn. 88; *Wunsch*, aaO, S. 82 ff.

92 Es gibt allerdings in Deutschland keine auf das UWG oder GWB stützbare wettbewerbsrechtliche Grenze einer staatlichen Förderung gemeinnütziger Organisationen; anderes gilt aber für Art. 87 EGV.

93 BFH I R 10/92, BStBl. II 1998, 63, 67.

94 Kritisch *Clausnitzer*, aaO, S. 416; D. Rabenschlag, Zweckbetriebe als Konkurrenten gewerblicher Anbieter, DStZ 1997, 717; *Franz*, aaO, S. 260.; *Anton*, aaO, S. 193; *Gmach*, Neuere Rechtsprechung zum Recht der steuerbegünstigten Zwecke, FR 1995, 85 f.

griff in den Wettbewerb nur gerechtfertigt, wenn ein hinreichender sachlicher Grund für eine steuerliche Bevorzugung bzw. Benachteiligung vorliege. Es wird vorgeschlagen, das Merkmal des sachlichen Grundes wie folgt zu konkretisieren:

Die Förderung von Zweckbetrieben gemeinnütziger Körperschaften hat insoweit ihre Berechtigung, als deren Tätigkeit eine zusätzliche Förderung des Gemeinwohls bewirkt, die ohne den Zweckbetrieb nicht erbracht werden könnte. Dies ist nur dann der Fall, wenn im Verhältnis zur Alternative, dass die entsprechende Leistung von nicht steuerbegünstigten Anbietern erbracht wird, ein Mehr an Gemeinwohl produziert werden kann. Unter den allgemeinen Voraussetzungen, dass ein Zweckbetrieb den gemeinnützigen Zweck selbst verwirklichen und seine Leistung zu dieser Verwirklichung auch erforderlich sein muss,<sup>95</sup> kann im Verhältnis zu gewerblichen Konkurrenten das erforderliche Mehr an Gemeinwohl unmittelbar oder mittelbar erreicht werden.

Der gemeinnützige Zweck wird durch den Zweckbetrieb unmittelbar – in einer gewerblichen Konkurrenten nicht zugänglichen Art – gefördert durch Besonderheiten der erbrachten Leistung oder durch die Art der Produktion oder des z.B. weltanschaulich oder religiös gebundenen oder besonders hilfsbedürftigen Personals (Behinderterwerkstätten, Beschäftigungsgesellschaften). Der gemeinnützige Zweck wird mittelbar durch ökonomische Effizienzgewinne gefördert, die sich dadurch einstellen, dass die Leistung nicht an Unternehmer des zweiten Sektors vergeben, sondern selbst erbracht wird. Letzteres knüpft – immer unter der Bedingung, dass im Übrigen ein Zweckbetrieb vorliegt, der in seiner Gesamtrichtung den gemeinnützigen Zweck unmittelbar verwirklicht – insbesondere an Kostenstrukturen und die oben besprochenen Verbundvorteile an. Unbeachtlich ist insoweit die Kostendifferenz, die sich aus der gerade zu prüfenden steuerlichen Belastung ergibt.<sup>96</sup> Rechtlich erheblich sind aber die Vorteile, welche die gemeinnützige Körperschaft deshalb hat, weil sie Spenden oder ehrenamtliche Mitarbeit einsetzen kann oder weil Gegenstände, die im ideellen Betrieb benötigt werden, über einen Zweckbetrieb ausgelastet werden können.<sup>97</sup>

Kosten- und Verbundvorteile der bezeichneten Art können aber nur dort als Element der Rechtfertigung für steuerliche Begünstigung eingesetzt werden, wo es nicht zu einer massiven Verdrängung gewerblicher Anbieter, sondern statt dessen zu einer Ausweitung des Angebots auf einen speziellen Begünstigtenkreis kommt. Eine wünschenswerte Ausdehnung wird angenommen, wenn die gemeinnützige Organisation ihre Leistungen überwiegend einem Kundenkreis anbietet, der seinen Bedarf bei gewerblichen Anbietern nicht ausreichend abdecken kann, der aber im Rahmen des rechtlich gewollten Förderungsrahmens des Gemeinnützigkeitsrechts z.B. der Wohlfahrtspflege, des Gesundheitswesens, der Bildungseinrichtungen usw. an diesen Leistungen teilhaben soll. Den steuerpflichtigen Anbietern soll ihr Kundenkreis überwiegend erhalten bleiben. Eine Ausweitung des Angebots in diesem Sinne ist nur gegeben, wenn ein relevanter Markt dahingehend aufgeteilt werden kann, dass zwar nicht jeder

95 Vgl. BFH v. 27.10. 1993 I R 60/91, BStBl. II 1994, 573, 575 f.; BFH v. 26.4. 1995 I R 35/93, BStBl. II 1995 767, 769.

96 Hüttemann, aaO, (Fn. 14), S. 185

97 A.A. Hüttemann aaO S. 186.

Wettbewerb ausgeschlossen ist, beide Anbieter sich aber überwiegend einem verschiedenen Kundenkreis zuwenden. Ein verbleibender Restwettbewerb ist dann als unvermeidbar anzusehen.<sup>98</sup>

Auf die Marktsplaltung bezüglich des angebotenen Produkts sollte es allerdings ausnahmsweise dort nicht ankommen, wo über die Gemeinnützigkeit die Einbeziehung behinderter, am normalen Arbeitsmarkt nicht vermittelbarer Personen in den Herstellungsprozess gerade erst ermöglicht werden soll.<sup>99</sup> Ähnliches gilt, wenn die besondere Art der Leistung, durch die sich die gemeinnützige Aktivität von der gewerblicher Unternehmer äußerlich an klar fassbaren Merkmalen unterscheidet, als der wesentliche Grund der Gemeinnützigkeitsförderung dargetan werden kann.

## VI. Fazit

Dass gemeinnützige Organisationen mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben partiell steuerpflichtig sind, ist erklärungsbedürftig, weil eben nicht nur die Erträge aus dem sog. Idealbereich, die steuerbefreit sind, sondern auch die aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der strengen Vermögensbindung der AO unterliegen. Alle Erträge einer gemeinnützigen Organisation kommen letztlich dem gemeinnützigen Zweck zugute.

Herkömmlich wird diese partielle Steuerpflicht so erklärt, dass sich die gemeinnützige Organisation über den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteilige. Erziele sie hierdurch Erträge, so verfüge sie über wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, an welche die Steuerbelastung, wie bei anderen Steuerpflichtigen, anknüpft. Das suggeriert, dass es – wie sonst im Steuerrecht – im Wesentlichen um ein Problem der Lastengerechtigkeit geht.

Dieser Ausgangspunkt ist nicht richtig. Wie bei der Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art der öffentlichen Hände zielt die Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe auf gleiche Chancen im Wettbewerb ab. Dieser ordnungspolitische Gesichtspunkt tritt hier neben fiskalische Erwägungen an die Stelle des Leistungsfähigkeitsprinzips. Leitender Gerechtigkeitsmaßstab ist nicht die Lastengleichheit, sondern die Wirtschaftsverfassung.

Diese zunächst theoretische Einsicht erweist sich als praktisch überaus folgenreich: sie entwertet systematische Bezüge aus dem Gesetzeszusammenhang, wo diese Bezüge nur vor einem einheitlich geltenden Leistungsfähigkeitsprinzip Sinn machen. An ihre Stelle treten ordnungspolitische Gesichtspunkte samt den zugehörigen ökonomischen Zusammenhängen. Man kann nun erklären, warum die partielle Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe auf ein ansonsten zentrales Element des Gewinnbegriffs, nämlich die Gewinnerzielungsabsicht, verzichtet.

98 BFH v. 15. 12. 1993 X R 115/91, BStBl. II 1994, 314, 316; BFH NV 2000, 1173, 1174 im Anschluss an *Hüttemann*, aaO, S. 188; *Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn*, § 65 AO Rdn. 28.

99 Voraussetzung ist, dass die in Wettbewerb mit gewerblichen Anbietern tretende Produktion nicht über das zur Qualifizierung oder Wiedereingliederung erforderliche Maß hinausgeht; vgl. BMF v. 11.3.1992 IV B4 –S 0174, BStBl. I 1993, 214.

Da der vorgeschlagene Verständniswandel Grundlagen berührt, ist es wenig erstaunlich, dass sich daraus weitere Konsequenzen ergeben. Sie beziehen sich auf die Frage, ob wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausschließlich gewerbliche Einkünfte haben können, auf die dogmatische Relevanz bloßer Kostendeckungsabsicht, auf die Leitlinien der Abgrenzung von steuerfreien Zweckbetrieben und darauf, wie man rechtspolitisch vernünftig mit gemischt veranlassenen Gemeinkosten (overhead) und der kommerziellen Nutzung von Kapazitätsreserven umgehen soll. Die hier rechtsvergleichend der amerikanischen Debatte entlehnte stärkere Ökonomisierung der juristischen Diskussion lässt sich, was an anderer Stelle zu vertiefen wäre, auch bruchloser in die europarechtliche Diskussion um die Zukunft des Gemeinnützigkeitsrechts einfügen, als eine rein positivistische Analyse.

## VII. Summary

The article takes up the mainly American debate about the legitimacy of taxing unrelated business income realized by tax exempt non-profit organizations. It challenges the traditional German approach distinguishing between altruistic and self-serving economic activity and treating unrelated business as if belonging to the latter category. Although it is common knowledge that questions of competition and governmental economic policy towards private business are at issue, this insight seems not to be integrated into the main body of applied legal line drawing as practiced by the fiscal administration and the courts of law. Thus the first point made is that the tax on unrelated business income is not motivated by considerations of distributional equality of burden sharing, but by competition policy and/or a policy of containing the non-profit sector within limits set by public policy.

This approach will help to explain why the subjective elements of the prevailing income concept should not apply to the tax on unrelated business income. Taxable profit should not be defined, as would be done under the method of systematic legal interpretation, by the intention to earn profits. Competition is not excluded by the fact that non-profit organizations often work on a basis of just covering their expenses.

The proposal to replace the so-called "ability to pay concept", which is firmly embedded in the legal and constitutional structure of German income tax, by the idea of equality of economic opportunity and economic efficiency, ensues a series of consequences for legal line drawing. German tax law does not use a global income concept, which prompts the question what kind of income we should attribute to unrelated businesses. Further the question is addressed how much competition should be allowed between taxed and non-taxed enterprises and how the difficult problem of mixed overhead between taxable and tax exempt activity is to be handled. It is argued that the actual treatment of applied and paid for research by non-profit research institutions is misguided.



# Das US-amerikanische Stiftungsmodell

ANDREAS RICHTER

I. Günstige Voraussetzungen für ein blühendes Stiftungswesen in den nordamerikanischen Kolonien . . . . .	223	1. Die Stiftung als Unterfall der Treuhand. . . . .	234
II. Die amerikanische Konzeption: Vom charitable trust zur charitable corporation . . . . .	225	2. Von der charitable corporation zur public benefit corporation . . . . .	235
III. Die »Privatisierung« des Stiftungswesens in den Vereinigten Staaten. . . . .	227	3. Die Zulässigkeit der Stiftung für alle gesetzlichen Zwecke . . . . .	236
1. Die soziale und religiöse Heterogenität. . . . .	228	4. Eine einheitliche Stiftungsaufsicht für charitable trusts und public benefit corporations . . . . .	237
2. Ein weites Verständnis der Stifterfreiheit . . . . .	229	5. Das Verhältnis von charitable trust und public benefit corporation . . . . .	238
3. Die Bedeutung von Stiftungsvermögen . . . . .	230	6. Die Mitgliedschaft in einer Stiftungskörperschaft. . . . .	239
IV. Die verfassungsrechtliche Absicherung der privatrechtlichen Stiftungen in den Vereinigten Staaten . . . . .	230	VI. Ergebnis. . . . .	241
V. Das amerikanische Stiftungsrecht in der Kontinuitätslinie des Treuhandmodells . . . . .	233	VII. Summary . . . . .	244

In der stiftungsrechtlichen Reformdebatte fällt der Blick schnell auf das anglo-amerikanische Stiftungswesen. Die Bundestagsabgeordneten der Fraktion »Bündnis 90/Die Grünen« nehmen in der Begründung ihres Entwurfs zur Reform des Stiftungsrechts, den sie in der 13. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages einbrachten, ausdrücklich auf das amerikanische Stiftungsrecht Bezug<sup>1</sup>. Auch bei der nunmehr diskutierten Umwandlung von Universitäten in Stiftungen werden die amerikanischen Stiftungsuniversitäten als Vorbild genannt. Vor diesem Hintergrund will der Beitrag die wesentlichen Züge des amerikanischen Stiftungsrechts untersuchen. Gerade der Blick in die Geschichte wird zeigen, dass das amerikanische Stiftungsmodell von vielfältigen Faktoren außerhalb der rechtlichen oder steuerlichen Rahmenbedingungen abhängt.

## I. Günstige Voraussetzungen für ein blühendes Stiftungswesen in den nordamerikanischen Kolonien

In den nordamerikanischen Kolonien herrschte großer Bedarf an öffentlichen Einrichtungen, an Gemeinde-, Kranken- und Waisenhäusern, Feuerwehren und Schulen. Da es keinen durchrationalisierten Staat gab, der die öffentlichen Aufgaben hätte wahrnehmen können, waren die Siedler auf ihre eigene Initiative angewiesen. Dem Staat konnte unter diesen Bedingungen nicht die ausschließliche Gemeinwohlverantwortung zukommen. Das amerikanische Stiftungs- und Körperschaftsrecht basierte daher auf

1 BT-Drucks. 13/9320 v. 1.12.1997.

der Annahme, ein System freier Entfaltung des Einzelnen steigere die Leistungskraft der Gesellschaft insgesamt. Die Freiheit im Sinne individueller Selbstbestimmung sollte das Leitprinzip der Gesellschaftsordnung darstellen. Diese Auffassung fand ihren Niederschlag in der rechtlichen Privilegierung und weiten Definition von privaten gemeinnützigen Vorhaben. In einem Gerichtsurteil aus Massachussetts heißt es beispielsweise, dass eine gemeinnützige Absicht schon dann zu bejahen sei, wenn die Stiftung einem Vorhaben diene, das die Lasten der Regierung vermindere ("or otherwise lessening the burdens of government")<sup>2</sup>. Gab es eine private Initiative, wie bei der Gründung der New Yorker Handelskammer im Jahre 1770, so gelang es den Gründern oft, nicht nur die Anerkennung der Rechtsfähigkeit, sondern auch finanzielle Unterstützung durch öffentliche Stellen zu sichern<sup>3</sup>. Dabei bekannte sich die Handelskammer offen dazu, den Gesetzgebungsprozess im Sinne ihrer Mitglieder beeinflussen zu wollen. Die sehr viel später gegründeten Handelskammern in Preußen blieben zunächst ohne Rechtsfähigkeit<sup>4</sup>. Erst ein Gesetz aus dem Jahre 1870 gestattete es den Kammern in Preußen, die Interessen ihrer Mitglieder gegenüber der Regierung zu vertreten<sup>5</sup>.

Als Alexis de Tocqueville im Auftrag der französischen Regierung die Vereinigten Staaten bereiste, war er überwältigt von der Zahl und Aktivität der Vereine: "Americans of all ages, all stations in life, and all types of disposition are forever forming associations. ... Wherever at the head of some new undertaking you see the government in France, or a man of rank in England, in the United States you will be sure to find an association"<sup>6</sup>. Gerade das rege Vereinsleben zeigt, dass sich in den amerikanischen Kolonien eine bürgerliche Gesellschaftsordnung durchgesetzt hatte, von der im Deutschland des frühen 19. Jahrhunderts noch keine Rede sein konnte. In Deutschland blieb die Gesellschaft ständisch gegliedert, was sich insbesondere in der überragenden Stellung des Adels ausdrückte; sie war faktisch und normativ gebunden und politisch unmündig.

Bürgerliche Gesellschaftsordnung und protestantische Ethik begünstigten das amerikanische Stiftungswesen. In der Berufs- und Leistungsgesellschaft bestimmte der Besitz zunehmend das soziale Prestige in der Gesellschaft. Vor allem Max Weber wies auf die Bedeutung der Lehre Calvins für die Orientierung der kollektiven Mentalitäten auf rastlose Arbeit und Zugewinn an Reichtum hin<sup>7</sup>. Gleichzeitig habe der Calvinismus den Genuss des Reichtums untersagt. Für diese innerweltliche Askese im Gegensatz zur früheren mönchischen außerweltlichen Askese hätten die Denominationen des Protestantismus die adäquate Ethik geschaffen. Die Tragweite dieser Umprägung des Askesebegriffs meinte Weber vor allem in dem klassischen Land der protestantisch-asketischen Religiosität, den Vereinigten Staaten, ausmachen zu können. Die Betonung

2 *Jackson v. Phillips*, 14 Allen 539, 556 (Supreme Judicial Court, Mass. 1867).

3 N.Y. Colonial Records, Band 8, S. 453. Zit. nach: *Davis*, Essays in the Earlier History of American Corporations, Bd. I, 1917, S. 102.

4 Vgl. *Bieback*, Die öffentlich-rechtliche Körperschaft, 1976, S. 103.

5 Vgl. *Bieback*, Die öffentlich-rechtliche Körperschaft, 1976, S. 224.

6 *Tocqueville*, Democracy in America, hrsg. von J. P. Mayer, 1988, S. 513.

7 *Weber*, Gesammelte Aufsätze zur Religionssoziologie, Bd. I, 3. Aufl., 1934, S. 84 ff.; *ders.*, Wirtschaftsgeschichte – Abriss der universalen Sozial- und Wirtschaftsgeschichte, hrsg. von J. Winckelmann u.a., 3. Aufl., 1958, S. 312.



von individueller Leistung und Askese schaffte die Bedingungen für ein blühendes Spenden- und Stiftungswesen, wie es seit de Tocquevilles Beschreibung in den Vereinigten Staaten vorzufinden ist.

## II. Die amerikanische Konzeption: Vom charitable trust zur charitable corporation

Der englische Elizabethan Statute of Charitable Uses von 1601 sowie das richterrechtlich entwickelte *law of trusts* bildeten die Grundlage des Stiftungsrechts in den amerikanischen Kolonien<sup>8</sup>. Die geläufige Rechtsform für gemeinnützige Zwecke ist im englischen Recht bis heute der *charitable trust*. Ein *charitable trust* liegt vor, wenn eine Person (Treuhandhaber oder »trustee«) Eigentümer von Vermögensgegenständen ist, die von ihrem privaten Vermögen getrennt sind, und wenn sie diese Vermögensgegenstände (das Treuhandvermögen oder »trust res«) zur Förderung eines gemeinnützigen Zweckes (»charitable purpose«) zu verwalten hat. Die getrennte Existenz des Treuhandvermögens hat zur Folge, dass es nicht zur Befriedigung von Ansprüchen des Ehegatten, der Erben oder der persönlichen Gläubiger des Treuhänders zur Verfügung steht<sup>9</sup>. Der *charitable trust* stellt folglich ein Sondervermögen, nicht aber eine eigene Rechtsperson dar. Zur Errichtung eines *charitable trust* hat eine Person (die als Treugeber oder »settlor« bezeichnet wird) unter Lebenden oder von Todes wegen auf den *trustee* Vermögensgegenstände zu übertragen. Dies muss mit dem Willen geschehen, ein getrenntes Treuhandvermögen für bestimmte gemeinnützige Zwecke zu schaffen. Ein *settlor* kann aber auch einen *charitable trust* dadurch errichten, dass er deutlich macht, hinsichtlich bestimmter, ihm gehörender Vermögensgegenstände Treuhänder zu sein. Die Errichtung eines *charitable trust* bedarf im Hinblick auf die zivilrechtliche Wirksamkeit mithin keiner staatlichen Mitwirkung<sup>10</sup>.

Mit der *charitable corporation* setzte sich im amerikanischen Recht ebenso wie im deutschen Recht jedoch im frühen 19. Jahrhundert eine rechtsfähige Organisationsform für Stiftungszwecke durch<sup>11</sup>. »In no country have corporations been multiplied to so great an extent, as in our own«<sup>12</sup>. So leiten Joseph Angell und Samuel Ames ihr Standardwerk »A Treatise on the Law of Private Corporations Aggregate« ein. In der Tat hatte sich das amerikanische Recht wie kein anderes Rechtssystem der Körper-

8 Vgl. *Wyllie*, The Search for an American Law of Charity, 1776–1844, 46 *The Mississippi Valley Historical Review* 203 ff. (1959); *Miller*, The Legal Foundations of American Philanthropy 1776–1844, 1961, S. ix ff.; *Hall*, A Historical Overview of the Private Nonprofit Sector, in: Powell (Hrsg.), *The Nonprofit Sector*, 1987, S. 3 ff.; *Richter*, German and American Law of Charity in the Early 19th Century, in: Helmholz/Zimmermann (Hrsg.), *Itinera Fiducia*, 1998, S. 427 ff.

9 Vgl. Principles of European Trust Law, ZEuP 1999, 748–753 (übersetzt von Zimmermann/Richter).

10 Vgl. *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, 2001, S. 425 ff.

11 Zur Entstehung des Konzepts der rechtsfähigen Stiftung im deutschen Recht unter dem maßgeblichen Einfluss Savignys vgl. *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, 2001, S. 40 ff., 282 ff., 314 ff.

12 *Angell/Ames*, A Treatise on the Law of Private Corporations Aggregate, 1. Aufl., 1832, S. 35.

schaft als Rechtsform bedient. Bereits in den beiden Jahrzehnten vor der Revolution hatte die Zahl der Körperschaften dramatisch zugenommen<sup>13</sup>. Dabei ging es in der Mehrzahl um rechtsfähige Körperschaften für öffentliche Zwecke<sup>14</sup>. Nach der Revolution bedienten sich die Amerikaner sogar noch mehr der Rechtsform der *corporation*<sup>15</sup>.

In England hatte dagegen eine Abneigung gegenüber der Erlangung der Rechtsfähigkeit (Inkorporation) geherrscht<sup>16</sup>. Mit der Rechtsform des *trust* konnten fast alle praktischen Probleme der idealen Zwecken dienenden Organisationen zufriedenstellend gelöst werden. So bedienten sich zum Beispiel die nichtanglikanischen Religionsgemeinschaften des *trust* als Organisationsform<sup>17</sup>. Die englische Abneigung gegenüber der Inkorporation hing aber auch mit der Schwierigkeit zusammen, die auf Grund einer königlichen Entscheidung (*grant*) bestätigte Satzung (*charter*) an veränderte Umstände anzupassen oder die Zustimmung überhaupt erst zu erlangen<sup>18</sup>. Da das nachrevolutionäre amerikanische Recht sowohl Religions- als auch Stifter- und Vereinsfreiheit garantierte, spielten diese englischen Vorbehalte gegenüber der Inkorporation in den Vereinigten Staaten keine Rolle. Zwar bedurfte es in der Regel noch eines Aktes der gesetzgebenden Versammlung, um die *Charter* für eine Körperschaft anerkennen zu lassen, doch das bereitete in der Praxis keine Probleme<sup>19</sup>. Schließlich ging man sogar dazu über, die Anerkennung von Stiftungen und Vereinen für religiöse und ideale Zwecke gesetzlich zu regeln und die Inkorporation der Verwaltung zu übertragen<sup>20</sup>. Das geschah zum Beispiel in New York (1784)<sup>21</sup> und New Jersey (1786)<sup>22</sup>. Das Parlament von Pennsylvania erließ im Jahre 1791 ein Gesetz, dass die Inkorporation »for

13 Ausführlich zur Bedeutung der *corporations* im 18. Jahrhundert *Davis*, *American Corporations* I, S. 3 ff., 101 ff.

14 *Friedman*, *A History of American Law*, 1973, S. 166 ff.

15 *Angell/Ames*, *A Treatise on the Law of Private Corporations Aggregate*, S. 35; ähnlich *Kent*, *Commentaries on American Law*, Bd. II, 1826, S. 219.

16 Zur englischen Rechtspraxis vgl. *Baker*, *The Inns of Court and Chancery as Voluntary Associations*, *Quaderni fiorentini* 11/12 (1982/83) 8 ff.

17 *Maitland*, *Trust and Corporation*, in: H. D. Hazeltine/G. Lapsley/P. H. Winfield (Hrsg.), *Maitland – Selected Essays*, 1935, S. 183: "All that we English people mean by 'religious liberty' has been intimately connected with the making of trusts. When the time for a little toleration had come, there was the trust ready to provide all that was needed by the barely tolerated sects".

18 *Maitland*, *Trust and Corporation*, S. 184: "... for in England, as elsewhere, incorporation meant privilege and exceptional favour".

19 *Davis* weist darauf hin, dass die Anerkennung der Rechtsfähigkeit kostenlos war und Anträge ausgesprochen zügig bearbeitet wurden, weil die Parlamente ansonsten nicht mit vielen Fragen befasst waren. Vgl. *Davis*, *Essays in the Earlier History of American Corporations*, Bd. II, 1917, S. 7 f.

20 Vgl. *Davis*, *American Corporations* II, S. 7 f.

21 Vgl. *Session Laws*, S. 23–25. Zit. nach: *Davis*, *American Corporations* II, S. 16. Dieses Gesetz bezog sich auf Körperschaften mit religiösen und wohltätigen Zwecken.

22 *Session Laws* (Ausgabe 1797), Band 2, S. 879. Im Jahre 1794 erstreckte New Jersey dieses Verfahren auf "societies for the promotion of learning". *Session Laws*, S. 950. Zit. nach: *Davis*, *American Corporations* II, S. 16 f.

any literary, charitable, or for any religious purpose« erlaubte<sup>23</sup>. Wenig später statteten New York und New Jersey Bibliotheken mit der Rechtsfähigkeit aus<sup>24</sup>.

Worin bestanden nun aber die Vorteile einer Inkorporation? Gegenüber einem *trust* bestand der größte Vorteil darin, dass die formellen Übertragungen des Vermögens bei dem Ausscheiden eines Treuhänders entfielen<sup>25</sup>. Im Fall des Todes eines Treuhänders sah die *rule of survivorship* zwar vor, dass der von dem verstorbenen *trustee* gehaltene Anteil am Treuhandvermögen auf die anderen Treuhänder kraft Gesetzes überging. Schied ein Treuhänder aber beispielsweise aus, weil er als Vorsteher einer Kirchengemeinde oder Schule nicht wieder gewählt wurde, so bedurfte es einer formellen Übertragung der Vermögenswerte, die bei Liegenschaften aufwendig und teuer sein konnte. Derartiger Übertragungen bedurfte es nicht, wenn die Vermögenswerte von der rechtsfähigen Körperschaft gehalten wurden. Chancellor Kent nennt eine Reihe von weiteren Vorzügen einer rechtsfähigen Stiftung<sup>26</sup>. Die Körperschaft agiere als Trägerin von Rechten und Pflichten, könne in Prozessen als Klägerin und Beklagte auftreten. Sie könne ein Siegel führen und damit den Erklärungen ihrer Vertreter Rechtswirksamkeit verschaffen<sup>27</sup>. Die Verselbstständigung der Stiftung erleichtere damit den Rechtsverkehr. Sie könne sich autonom eine Satzung geben und die Leitungsorgane wählen. Schließlich könne sie Mitglieder aufnehmen oder auch ausschließen.

Daneben kann man die Verschiebung zu mitgliedschaftlichen Organisationsformen erkennen. Die Rechtsform des *charitable trust* sah ebensowenig eine Mitgliedschaft vor wie das deutsche Konzept der selbstständigen Stiftung. Dieser praktische Unterschied muss deutlich gewesen sein. Er veranlasste de Tocqueville zu der Feststellung, die Engländer setzten die Stiftungskörperschaft nicht annähernd in dem Maße ein wie die Amerikaner<sup>28</sup>.

### III. Die »Privatisierung« des Stiftungswesens in den Vereinigten Staaten

Während das überkommene englische Recht noch nicht deutlich zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Korporationsformen und auch allgemein nicht zwischen dem öffentlichen und privaten Recht unterschieden hatte<sup>29</sup>, bürgerte sich in der nordamerikanischen Rechtswissenschaft im Laufe der zweiten Hälfte des 18. Jahrhunderts der Unterschied zwischen den privatrechtlichen und den öffentlich-rechtlichen

23 Session Laws, S. 255; Pa. Statutes at Large, Band 14, S. 50–53. Zit. nach: Miller, *The Legal Foundations of American Philanthropy 1776–1844*, S. 16.

24 New Jersey Session Laws, S. 644; New York Laws (Ausgabe 1887), Band 3, S. 695. Zit. nach: Davis, *American Corporations II*, S. 17.

25 Vgl. Chief Justice Marshall in *The Trustees of Dartmouth College v. Woodward*, 17 U.S. (4 Wheaton) 629, 659 (1819).

26 Ausführlicher zu der mit dem Übergang zu einer rechtsfähigen Stiftungsform verbundenen »Rationalisierung« des Stiftungsrechts vgl. Richter, *Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation*, 2001, S. 314 ff.

27 Kent, *Commentaries on American Law*, 1830, Bd. IV, S. 232.

28 Tocqueville, *Democracy in America*, S. 514.

29 Friedman, *A History of American Law*, S. 459.

Körperschaften ein<sup>30</sup>. Privatrechtliche Körperschaften hatten den Vorteil, dass sie sich auf die Unabhängigkeit von staatlichen Vorgaben berufen konnten. Die Möglichkeit privater Organisation erlangte daher vor allem für die ethnischen und religiösen Minderheiten eine überragende Rolle. Für Neugründungen von Stiftungen war die Frage nach der Einteilung in Körperschaften des privaten und solche des öffentlichen Rechts recht einfach. So heißt es bei Chancellor Kent, dass bei einer Stiftungsgründung durch einen Privatmann die gegründete Stiftung als privatrechtliche Stiftung einzuordnen sei<sup>31</sup>.

### 1. Die soziale und religiöse Heterogenität

Es war vor allem die soziale und religiöse Heterogenität der amerikanischen Gesellschaft, die das Bedürfnis nach einem Stiftungstypus mit privatrechtlichem Charakter hervorrief. Das kann man am Beispiel des amerikanischen Schulwesens erkennen. Die privatrechtliche Organisation der Schulen erlaubte es den Religionsgemeinschaften, ein Schulwesen nach ihren jeweiligen Vorstellungen zu betreiben und dabei unabhängig zu sein von den Meinungen der in den Parlamenten vertretenen Mehrheiten<sup>32</sup>.

Kirche und Staat sind in den amerikanischen Kolonien im 17. und 18. Jahrhundert eng verbunden gewesen. Dieses Verhältnis änderte sich jedoch auf Grund der Verabschiedung der amerikanischen Bundesverfassung. Der erste Zusatzartikel zur Verfassung (First Amendment) legte die Trennung von Staat und Kirche fest und verwies die vielen kirchlichen Organisationen auf das Privatrecht<sup>33</sup>. Thomas Jefferson betonte, dass das First Amendment eine Trennwand zwischen Kirche und Staat errichten solle (»a wall of separation between church and state«)<sup>34</sup>. Kirchliche Organisationen konnten fortan nicht mehr als öffentlich-rechtliche Körperschaften eingeordnet werden. Bereits im Jahre 1815 bestätigte der Supreme Court, dass das First Amendment einem Bundesstaat verbiete, eine mit Privilegien ausgestattete Staatskirche zu unterhalten. Der Staat könne die Bürger nicht zwingen, einer bestimmten Kirche anzugehören oder Steuern für eine bestimmte Kirche zu bezahlen<sup>35</sup>. Das verfassungsrechtliche Gebot der Trennung von Staat und Kirche erklärt aber nicht, warum sich auch andere Einrichtungen, wie zum Beispiel die Colleges, um die Anerkennung als privatrechtliche Stiftungskörperschaften bemühten.

Erstauulich ist, dass sich insbesondere die amerikanischen Colleges im großen Stil in der zweiten Hälfte des 18. und im 19. Jahrhundert vom Staat lösten und einen privatrechtlichen Status behaupteten, obwohl die Gründungen noch auf einem Zusammenwirken staatlicher und privater Förderer beruht hatten<sup>36</sup>. Der Prozess der Loslösung

30 Vgl. *Davis*, American Corporations I, S. 49.

31 *Kent*, Commentaries IV, S. 232: "But if the foundation be private, the corporation is private ... A hospital, founded by a private benefactor, is, in point of law, a private corporation".

32 Vgl. *Bendick*, Education as a Three-Sector Industry, in: Weisbrod (Hrsg.), The Voluntary Nonprofit Sector, 1977, S. 101, 116 ff.

33 "Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof".

34 *Jefferson's Works*, Band 16, Ausgabe Monticello 1903, S. 281.

35 *Terret v. Taylor*, 9 Cranch 43, 45 (1815).

36 Vgl. *Pierson*, The Founding of Yale, 1988, S. ixff, 253 ff.

der Colleges von staatlicher und kirchlicher Einflussnahme prägte die amerikanische Universitätspolitik des 19. Jahrhunderts<sup>37</sup>. Die Trennung von College und Kirche machte vor dem Hintergrund der laizistischen Bundesverfassung Sinn. Die Trennung von staatlichen Einflüssen war nicht ohne weiteres vorhersehbar, denn schließlich waren die Colleges auf die finanzielle Unterstützung des Staates angewiesen. Dennoch setzte sich noch vor dem Bürgerkrieg die Ansicht durch, dass die Colleges als privatrechtliche Stiftungen zu gelten hatten<sup>38</sup>.

## 2. Ein weites Verständnis der Stifterfreiheit

Soziale und religiöse Heterogenität, Trennung von Staat und Kirche sowie die Emanzipation des Bildungsbereiches schlugen sich im Stiftungsrecht nieder. Sie erklären das weite Verständnis der Stifterfreiheit, wie es Justice Story beispielsweise in der Entscheidung *Vidal v. Girard's Executors* entwickelte<sup>39</sup>. In dem Prozess vor dem Supreme Court trugen die Kläger unter anderem vor, dass ein Vermächtnis zugunsten eines College nichtig sei, weil es gegen »public policy« verstoße<sup>40</sup>. Girard hatte bestimmt, dass kirchliche Würdenträger keine Ämter in der Verwaltung oder im Lehrkörper des College übernehmen dürften und dass die Jugendlichen keinem Religionsunterricht unterzogen werden sollten<sup>41</sup>. Justice Story verwies demgegenüber auf den begrenzten gerichtlichen Prüfungsumfang. Von einem Verstoß gegen »public policy« könne nur die Rede sein, wenn Stiftungszweck oder Stiftungsorganisation im Widerspruch zu Verfassung, einfachen Gesetzen oder Gerichtsentscheidungen stünden. Keinesfalls dürfe das Gericht beurteilen, ob die von Girard gemachten Vorgaben für die Erziehung der Schüler auch zum Erfolg führen würden<sup>42</sup>. Richter seien nicht darauf vorbereitet, solche Fragen zu entscheiden. Denn über Erziehungsvorstellungen könne man trefflich streiten. Das gelte vor allem in einem Land, das aus einer solchen Vielzahl von religiösen Sekten bestehe<sup>43</sup>.

37 Vgl. *Whitehead*, *The Separation of College and State*. Columbia, Dartmouth, Harvard and Yale, 1776–1876, 1973, S. 4 ff.

38 Gegenüber einzelnen Colleges bestanden aber zum Teil noch sehr weitgehende staatliche Aufsichts- und Organrechte. Diese wurden erst nach dem Bürgerkrieg abgebaut. Vgl. *Whitehead*, *The Separation of College and State*, S. 191 ff. – Ein sehr guter Überblick der ursprünglichen Satzungen (Charter) und späterer Statutenänderungen verschiedener Universitäten und Colleges findet sich bei *Elliott/Chambers*, *Charters and Basic Laws of Selected American Universities and Colleges*, 1934, *passim*.

39 Zum Verständnis der Stifterfreiheit in dieser Entscheidung vgl. aus der zeitgenössischen Literatur *Angell/Ames*, *A Treatise on the Law of Private Corporations Aggregate*, S. 181 f.

40 Webster in *Vidal v. Girard's Executors*, 43 U.S. (2 Howard) 127, 174 (1844): "The counsel upon the other side are right in speaking of charity as an emanation of Christianity. But if this be so, there can be no charity where the authority of God is derided and rejected".

41 *Vidal v. Girard's Executors*, 43 U.S. (2 Howard) 127, 133 (1844).

42 *Vidal v. Girard's Executors*, 43 U.S. (2 Howard) 127, 197 (1844).

43 *Vidal v. Girard's Executors*, 43 U.S. (2 Howard) 127, 198 (1844).

### 3. Die Bedeutung von Stiftungsvermögen

Wirtschaftlich abgesichert wurde die im Verhältnis zu Staat und Kirchen errungene institutionelle universitätspolitische Autonomie durch den Aufbau von Stiftungsvermögen (*endowments*). Freilich hatte diese Loslösung zum Beispiel beim Harvard College – ähnlich wie bei anderen Universitäten – zu einem überragenden Einfluss der Bostoner Kaufmannselite geführt<sup>44</sup>. Fortan sollten die *endowments* auch dazu dienen, die Universitäten vor einem übermäßigen Einfluss privater Stifter und Spender zu bewahren<sup>45</sup>.

Als in den 1870er Jahren vorgeschlagen wurde, das Harvard College in ein staatliches Universitätssystem umzuwandeln<sup>46</sup>, warnte Universitätspräsident Eliot vor der finanziellen Abhängigkeit vom Staat und verteidigte die überkommene Stiftungsstruktur des Harvard College: "Let us cling fast to the genuine American method – the old Massachusetts method – in the matter of public instruction. ... and, for the higher grades of instruction, permanent endowments administered by incorporated boards of trustees. This is the American voluntary system, in sharp contrast with the military, despotic organization of public instruction which prevails in Prussia and most other states of continental Europe. Both systems have peculiar advantages, the crowning advantage of the American method being that it breeds freemen"<sup>47</sup>. Eliots Hinweis auf das »voluntary system« legt einen weiteren Grund nahe, warum sich in den Vereinigten Staaten die Stiftung in der Rechtsform der Körperschaft durchsetzte. Die Universitäten waren zur Absicherung ihrer wirtschaftlichen Unabhängigkeit auf Vermögenswerte angewiesen, die ein einzelner Stifter nicht hätte aufbringen können. Die amerikanischen Mitgliedsuniversitäten beruhen vielmehr darauf, dass die Alumni als »Mitglieder« der Stiftung durch ihren ehrenamtlichen Einsatz und ihre Spenden die Vermögensbasis der Stiftungsuniversität kontinuierlich steigern.

## IV. Die verfassungsrechtliche Absicherung der privatrechtlichen Stiftungen in den Vereinigten Staaten

Schon im frühen 19. Jahrhundert stellten sich die amerikanischen Juristen die Frage, ob sich die Stifter und die Stiftungskörperschaften auf die in der Bundesverfassung und den einzelstaatlichen Verfassungen garantierten Grundrechte berufen konnten<sup>48</sup>. Die

44 Vgl. *Hansmann*, Why do Universities Have Endowments? 19 Journal of Legal Studies 3, 29 ff. (1990).

45 Vgl. *Hansmann*, Why do Universities Have Endowments? 19 Journal of Legal Studies 3, 31 (1990).

46 Vgl. *Whitehead*, The Separation of College and State, S. 71.

47 *Eliot*, A National University (Addresses and Proceedings of the National Education Association) 1873, S. 119. Die Bedeutung der Stiftungsvermögen für die Unabhängigkeit der Universitäten wird z. B. auch betont von *Scott*, Education and the Dead Hand, 34 Harv.L. Rev. 1 ff. (1920); *Hansmann*, Why do Universities Have Endowments? 19 Journal of Legal Studies 3 ff. (1990).

48 Zur Entwicklung justiziabler Grundrechte aus der Naturrechtslehre vgl. *Stowrz*, Fundamental Laws and Individual Rights in the 18<sup>th</sup> Century Constitution, 1984, *passim*.

Stifterfreiheit wurde im amerikanischen Recht aus den Grundrechten der Gewissens-, Religions- und Eigentumsfreiheit abgeleitet. Insbesondere Justice Baldwin macht in seiner Entscheidung in *Magill v. Brown* auf die Bedeutung der Grundrechte aufmerksam. Es sei widersprüchlich, dass alle vor- und nachrevolutionären Verfassungen von Pennsylvania die Gewissens- und Religionsfreiheit garantierten, das Privatrecht aber nicht die Rechtsformen zur Umsetzung dieser Grundfreiheiten bereitstelle. Vielmehr sei bei der Auslegung eine Verbindung zwischen dem Stiftungsrecht und den Grundrechten der Eigentums-, der Gewissens- und der Religionsfreiheit herzustellen<sup>49</sup>.

Die Unabhängigkeitserklärung aus dem Jahre 1776 läutete in den Vereinigten Staaten das konstitutionelle Zeitalter ein. Die Neukonstituierung erfolgte vor dem Hintergrund der bereits gültigen schriftlich fixierten Grundordnungen der Kolonien. Mit der Entscheidung des amerikanischen Supreme Court in *Marbury v. Madison* (1803) erfuhr diese Neukonstituierung eine besondere Qualität, weil ein Gericht die Befugnis beanspruchte, Gesetze am Maßstab der Verfassung zu überprüfen<sup>50</sup>. Im Rahmen dieser neu begründeten Verfassungsgerichtsbarkeit hatte der Supreme Court in dem Fall *Terret v. Taylor* zu entscheiden, ob in der Verleihung der Rechtsfähigkeit an eine kirchliche Organisation ein Verstoß gegen das First Amendment vorläge. Justice Story betonte, dass ganz im Gegenteil die Trennung von Staat und Kirche dazu führen müsse, allen Organisationen mit idealen Zwecken ein Recht auf die Erlangung der Rechtsfähigkeit einzuräumen<sup>51</sup>. Die Praxis zeige, wie wichtig es sei, Stiftungen mit der Rechtsfähigkeit auszustatten<sup>52</sup>. Vielleicht bezog sich Story auf seine eigenen Erfahrungen als Beiratsmitglied des Harvard College<sup>53</sup>.

In dem Verfahren *Trustees of Dartmouth College v. Woodward* hatte der Supreme Court darüber zu entscheiden, ob der Gesetzgeber die Satzung einer Stiftungskörperschaft abändern durfte. Das Dartmouth College war zunächst als *charitable trust* gegründet worden<sup>54</sup>, im Jahre 1769 wurde dem College aber die Rechtsfähigkeit verliehen<sup>55</sup>. Die Stiftungssatzung sah vor, dass die *trustees* frei werdende Positionen im Vorstand nach eigenem Ermessen neu besetzen konnten. Per Gesetz wollte die General Assembly des Staates New Hampshire im Jahre 1816 die Satzung des Dartmouth College ändern. Fortan sollte die Zahl der Trustees von elf auf einundzwanzig erhöht werden, wobei die zusätzlichen Mitglieder von der Regierung bestellt werden sollten. Außerdem sollte ein Board of Overseers als Aufsichtsorgan eingesetzt werden. Die

49 *Magill v. Brown*, (Fall Nr. 8.952) 16 Fed. Cas., 408, 416 ff. (1833).

50 5 U.S. (1 Cranch) 137 (1803). Zur grundlegenden Bedeutung dieses Urteils für das amerikanische Recht vgl. *Friedman*, A History of American Law, S. 117.

51 *Terret v. Taylor*, 9 Cranch 43, 45 (1815).

52 *Terret v. Taylor*, 9 Cranch 43, 45 (1815): "And that theses purposes [the free exercise of religion] could be better secured and cherished by corporate powers, cannot be doubted by any person who has attended to the difficulties which surround all voluntary associations".

53 Zu Storys Verbindung mit der Universität Harvard und der Harvard Law School vgl. *Newmyer*, Supreme Court Justice Joseph Story, 1985, S. 240 ff.

54 Zur Gründungsgeschichte des Dartmouth College vgl. *Whitehead*, The Separation of College and State, S. 31 ff.

55 *Friedman*, A History of American Law, S. 117, 174 f., 274, 375.

Regierung behielt sich das Recht vor, einundzwanzig der insgesamt fünfundzwanzig Mitglieder dieses Aufsichtsgremiums zu besetzen.

Die Treuhänder klagten zunächst vor den Gerichten in New Hampshire gegen das neue Gesetz. Nachdem der Oberste Gerichtshof von New Hampshire im Sinne des Parlaments entschieden hatte, konnte nur noch der Supreme Court in Washington Abhilfe schaffen. Allerdings war der Supreme Court als Bundesgericht lediglich dazu berufen, die Rechtmäßigkeit des einzelstaatlichen Gesetzes am Maßstab der Bundesverfassung zu überprüfen. Das College berief sich auf die »contract clause«, die besagte, dass kein Bundesstaat ein Gesetz erlassen dürfe, das die »Erfüllung eines Vertrages« beeinträchtige<sup>56</sup>. Das Dartmouth College stelle eine privatrechtliche Körperschaft (»private charity«) dar. Es sei von privaten Stiftern und Spendern mit dem Stiftungskapital ausgestattet worden, um als unabhängige Einrichtung zu bestehen<sup>57</sup>. Der Supreme Court schloss sich der Argumentation des College an. Entscheidend sei die von den Stiftern vorgenommene Widmung des Vermögens<sup>58</sup>. Nach diesem Maßstab sei das College keine öffentlich-rechtliche, sondern eine privatrechtliche Stiftungskörperschaft<sup>59</sup>. Ebenso wenig seien die Treuhänder öffentliche Bedienstete. Das Gericht stützte sich auf Justice Storys Abgrenzung von öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Körperschaft in der Entscheidung in *Terret v. Taylor*<sup>60</sup>. In diesem Urteil hatte Story klargestellt, dass das Parlament von Virginia die anglikanische Kirche auf Grund ihres Status als privatrechtlicher Körperschaft nicht enteignen könne<sup>61</sup>.

Die im *Dartmouth-College-Fall* gesetzlich verfügte Satzungsänderung greife sowohl in die Rechte der Körperschaft als auch in die Rechte der Beteiligten ein. Dabei sei es unerheblich, ob die Regierung direkt oder mittelbar über die Organe der Körperschaft eingreife. Die Satzungsänderung habe zur Folge, dass aus einer unabhängigen, von Privatleuten gegründeten und kontrollierten Institution eine öffentliche Einrichtung werde. Eine solche Umwandlung könne sogar im Interesse der Allgemeinheit liegen, entscheidend sei jedoch, dass die Satzungsänderung dem Willen der Gründer und dem Zweck, zu dem das Vermögen von ihnen gewidmet worden sei, widerspreche. Auch spätere Spender dürften erwarten, dass ihre Zustiftungen zweckgemäß eingesetzt würden<sup>62</sup>.

Justice Story unterstrich in seiner Urteilsbegründung, dass es sich bei dem Dartmouth College um eine privatrechtliche Stiftung handele. Die Verleihung der Rechts-

56 Vgl. Art. I, Section 10, Absatz 1 der Verfassung der Vereinigten Staaten: "No state shall enter into any Treaty, Alliance or Confederation; grant Letters of Marque and Reprisal; coin Money; emit Bills of Credit; make any Thing but gold and silver Coin a Tender in Payments of Debts; pass any Bill of Attainder, ex post facto Law, or law impairing the Obligation of Contracts, or grant any Title of Nobility".

57 *Farrar*, Report of the Case of the Trustees of Dartmouth College against William H. Woodward, S. 255.

58 *The Trustees of Dartmouth College v. Woodward*, 17 U.S. (4 Wheaton) 629, 657 ff. (1819).

59 *The Trustees of Dartmouth College v. Woodward*, 17 U.S. (4 Wheaton) 629, 660 (1819).

60 *The Trustees of Dartmouth College v. Woodward*, 17 U.S. (4 Wheaton) 629, 665 f. (1819).

61 *Terret v. Taylor*, 9 Cranch 43, 45 (1815).

62 *The Trustees of Dartmouth College v. Woodward*, 17 U.S. (4 Wheaton) 629, 661 f. (1819). Der Hinweis auf das Schutzbedürfnis der Stifter und Spender findet sich auch bei *Angell/Ames*, A Treatise on the Law of Private Corporations Aggregate, S. 182.



fähigkeit wandle eine privatrechtliche Stiftung nicht in eine öffentlich-rechtliche um<sup>63</sup>. Unerheblich sei, dass die Stiftungskörperschaft als Bildungseinrichtung öffentliche Zwecke verfolge<sup>64</sup>. Sofern die Regierung einer Stiftungskörperschaft die Rechtsfähigkeit verleihe, sei diese juristische Person nur der staatlichen Kontrolle unterworfen, die sich der Staat in dem Gründungsakt vorbehalten habe. Das Privatrecht garantiere den Stiftungen einen umfassenden Schutz vor staatlichen Eingriffen: "... the crown<sup>65</sup> cannot, in virtue of its prerogative, without the consent of the corporation, alter or amend the charter, or divest the corporation of any of its franchises, or add to them, or add to, or diminish, the number of the trustees, or remove any of the members, or change, or control the administration of the charity, or compel the corporation to receive a new charter. This is the uniform language of the authorities, and forms one of the most stubborn, and well-settled doctrines of the common law"<sup>66</sup>.

Der Besonderheit der privatrechtlichen Körperschaften bestand darin, dass sie sich im Verhältnis zum Staat auf ihre »Autonomie«<sup>67</sup> berufen konnten. Dagegen wurde öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Verhältnis zu den ihnen übergeordneten staatlichen Institutionen weder die Unabänderlichkeit ihrer Satzung noch ihr dauernder Fortbestand als juristische Person gewährleistet. Die von Story vorgeschlagene Dichotomie von öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Körperschaften setzte sich in der amerikanischen Rechtsprechung und Lehre schnell durch<sup>68</sup>. Die Anerkennung einer privatrechtlichen Körperschaftsform ebnete den Weg für die Grundrechtsberechtigung der juristischen Personen des Privatrechts.

## V. Das amerikanische Stiftungsrecht in der Kontinuitätslinie des Treuhandmodells

Das amerikanische Stiftungsmodell zeichnet sich historisch dadurch aus, dass es auf die staatliche Koordinierung des Stiftungswesens verzichtet, indem es die Stifter- und die Stiftungsfreiheit sowohl privat- als auch verfassungsrechtlich anerkennt. Dem amerikanischen Stiftungsverständnis liegt die Ansicht zugrunde, dass sich das Stiftungswesen grundsätzlich staatsfrei entwickeln soll. Das amerikanische Stiftungsmodell kann als Treuhandmodell bezeichnet werden, weil die primäre Aufgabe des Stiftungsrechts darin gesehen wird, diejenigen privatrechtlichen Rechtsnormen zur Geltung zu bringen, die sicherstellen, dass die Stiftungsorgane den vom Stifter gesetzten Zweck unab-

63 *The Trustees of Dartmouth College v. Woodward*, 17 U.S. (4 Wheaton) 629, 666, 667 (1819).

64 *The Trustees of Dartmouth College v. Woodward*, 17 U.S. (4 Wheaton) 629, 666, 668 (1819): "... the corporation is private, however extensive the uses may be to which it is devoted, ... by the ... object of the institution".

65 In dem Urteil ist die Rede von der »Krone«, weil dem College die Rechtsfähigkeit noch vor der Unabhängigkeit verliehen worden war. Story führt in seinem Votum aus, dass die Unabhängigkeit keinen Unterschied in der rechtlichen Beurteilung des Falles rechtfertige. Vgl. *The Trustees of Dartmouth College v. Woodward*, 17 U.S. (4 Wheaton) 629, 666, 676 (1819).

66 *The Trustees of Dartmouth College v. Woodward*, 17 U.S. (4 Wheaton) 629, 666, 668 (1819).

67 Dieser Begriff wird in Anführungsstriche gesetzt, weil er sich nicht in dem Urteil des Supreme Court finden lässt.

68 *Newmyer*, Supreme Court Justice Joseph Story, S. 136.

hängig von einer staatlichen oder sonstigen Obrigkeit, aber auch ohne Missbrauch ihres direkten Zugriffs auf ein Vermögen ohne Eigentümerzuordnung erfüllen<sup>69</sup>. Der Staat hat demnach nur bei vermögensrechtlichen Missbräuchen durch unabhängige Gerichte und durch den Attorney General einzugreifen. Betrachtet man das geltende amerikanische Stiftungsrecht, so drängt sich die Kontinuität des Treuhandmodells geradezu auf.

### 1. Die Stiftung als Unterfall der Treuhand

Die wesentlichen organisationsrechtlichen Grundlagen finden sich heute im Revised Model Nonprofit Corporation Act (RMNCA), einem Modellgesetz, das im Jahre 1987 veröffentlicht wurde. Seitdem haben viele Bundesstaaten wie Arkansas, Indiana, Missouri, Montana, North Carolina, South Carolina, Tennessee, Washington und Wyoming ihre Nonprofit Corporation Acts in starker Anlehnung an den RMNCA überarbeitet<sup>70</sup>. Diesen Gesetzen ist die treuhandrechtliche Ausrichtung des Stiftungsrechts gemein<sup>71</sup>. Sie zeigt sich zum Beispiel daran, dass Interessenkollisionen<sup>72</sup> und die Pflichten der Stiftungsorgane<sup>73</sup> umfassend behandelt werden. So schreibt der Revised Model Nonprofit Corporation Act vor, dass maximal 49% der Vorstandsmitglieder einer Stiftung ein finanzielles Interesse im Sinne von Vertragsbeziehungen mit der Stiftung haben dürfen<sup>74</sup>. Daneben existieren eine Reihe von Modellgesetzen, die einzelne Fragen des Stiftungsrechts, wie etwa die Vermögensanlage und -verwaltung oder die Stiftungsaufsicht regeln. Zu den Modellgesetzen zählen der Uniform Prudent Investor Act<sup>75</sup>, der Uniform Management of Institutional Funds Act<sup>76</sup>, der Uniform Super-

69 Für einen Vergleich mit dem deutschen Stiftungsmodell siehe *Richter*, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, 2001, S. 122 ff., 218 ff., 237 ff.

70 Arkansas Code Ann. § 4-28-210 (Michie 1995); Indiana Code Ann. § 23-17-1-1 (Michie 1996); Missouri Code Ann. § 79-11-101 (1995); Montana Code Ann. § 35-2-113 (1995); North Carolina General Stat. § 55A-1-01 (1995); South Carolina Code Ann. § 33-31-101 (Law Cop. 1995); Tennessee Code Ann. § 48-S1-101 (1996); Washington Rev. Code § 24.03.005 (1995); Wyoming Stat. Ann. § 17-19-101 (Michie 1996).

71 Für eine ausführliche Analyse der Treuepflichten (*fiduciary obligations*) vgl. *Fishman/Schwarz*, Nonprofit Organizations, 1995, S. 158–243; *Hansmann*, Reforming Nonprofit Corporation Law, 129 U. Pa. L. Rev. 497, 567 ff. (1981).

72 RMNCA §§ 8.31, 8.32, 8.33; Cal. Corp. Code §§ 5527, 5233-37; 7233, 7236; NY NPCL §§ 715 f. Aus der Literatur vgl. *Fishman/Schwarz*, Nonprofit Organizations, S. 200 ff.; *Hansmann*, Reforming Nonprofit Corporation Law, 129 U. Pa. L. Rev. 497, 567 ff. (1981); *DeMott*, Self-Dealing Transactions in Nonprofit Corporations, 59 Brook. L. Rev. 131 ff. (1993). Speziell zum kalifornischen Recht *Basile*, Directors' Liability under the New California Nonprofit Corporation Law, 13 U.S.F. L. Rev. 891 ff. (1978).

73 RMNCA §§ 8.30, 8.33, 8.41-42; Cal. Corp. Code §§ 5530-31; NY NPCL §§ 717, 719. Aus der Literatur vgl. *Fishman/Schwarz*, Nonprofit Organizations, S. 160 ff.; *Note*, Developments in the Law of Nonprofit Corporations, 105 Harv.L. Rev. 1578, 1590 ff. (1992).

74 RMNCA § 8.13. Zu der vergleichbaren Norm im kalifornischen Stiftungsrechts (Cal. Corp. Code § 5227; West Supp. 1980) vgl. *Hone*, California's New Nonprofit Corporation Law, 13 U.S.F. L. Rev. 733, 745 (1979).

75 Vgl. *Langbein*, The Uniform Prudent Investor Act and the Future of Trust Investing, 81 Iowa L. Rev. 641 ff. (1996).

vision of Trustees for Charitable Purposes Act<sup>77</sup> sowie der Uniform Principal and Income Act<sup>78</sup>.

## 2. Von der *charitable corporation* zur *public benefit corporation*

Sowohl der California Nonprofit Corporation Act als auch der Revised Model Nonprofit Corporation Act regeln das Recht der *public benefit corporation*, der *mutual benefit corporation* und der *religious corporation*. Bis zur Verabschiedung des California Nonprofit Corporation Act, der im Jahre 1980 in Kraft trat, hatte es im amerikanischen Recht keine Sonderregelungen für kirchliche Organisationen gegeben<sup>79</sup>. Die Stiftungen sind demnach als *public benefit corporation*, die Vereine aber als *mutual benefit corporations* organisiert. Rechtsdogmatisch unterscheiden sich die beiden Rechtsformen dadurch, dass im Falle der *mutual benefit corporation* die Treuepflichten der Organe, die Vermögens-Zweck-Bindung sowie die Beachtung des Ausschüttungsverbotes<sup>80</sup> und die Aufsicht des Attorney General abgeschwächt sind<sup>81</sup>. Diese Aufteilung in drei Rechtsformen liegt auch dem Revised Model Nonprofit Corporation Act zugrunde. Dabei gelten viele Vorschriften sowohl für die *public benefit* als auch die *mutual benefit corporation*. Insofern ist die Rede vom Recht der *nonprofit corporation*,

76 Die beiden zuletzt genannten Modellgesetze wurden von der National Conference of Commissioners on Uniform State Laws ausgearbeitet. Den Bundesstaaten ist es überlassen, ob und mit welchen Änderungen sie diese Modellgesetz übernehmen. Die Modellgesetze können einen erheblichen Beitrag zur Rechtsvereinheitlichung leisten. Hervorzuheben ist auch, dass sowohl Wissenschaftler als auch Praktiker an der Ausarbeitung der Modellgesetze beteiligt waren.

77 Empfohlen von der National Association of Attorneys General im Jahre 1951 und verabschiedet von der American Bar Association im Jahre 1954. Siehe 7A Uniform Laws Ann. 745. Zum Hintergrund dieses Modellgesetzes vgl. *Alford*, Disposition of Assets upon Failure of a Charitable Trust or Corporation, 9 Utah L. Rev. 217, 220 f. (1964); *Phelan*, Nonprofit Enterprises, Bd. I, 1985, § 1:05 Fn. 24. Dieses Modellgesetz wurde z. B. in Kalifornien umgesetzt. Vgl. *Bell/Bell*, Supervision of Charitable Trusts in California, 32 Hastings L.J. 433 ff. (1980); *Abbott/Kornblum*, The Jurisdiction of the Attorney General over Corporate Fiduciaries under the New California Nonprofit Corporation Law, 13 U.S.F. L. Rev. 753 ff. (1979).

78 Vgl. *Cary/Bright*, The Law and the Lore of Endowment Funds, 1969, S. 13.

79 Vgl. *Hansmann*, The Evolving Law of Nonprofit Organizations, 39 Case Western Reserve L. Rev. 807, 816 f. (1989). Das Recht der *religious corporation* weist sich vor allem durch geringere Sorgfaltspflichten der Stiftungsorgane aus. Vgl. *Basile*, Directors' Liability under the New California Nonprofit Corporation Law, 13 U.S.F. L. Rev. 891, 907 ff. (1978). Kritisch zu diesem kodifikatorischen Ansatz *Hansmann*, S. 819: "... religion confers no immunity from speculation".

80 Das Ausschüttungsverbot gilt nicht für die Liquidation der *mutual benefit corporation*. Vgl. RMNCA § 14.06(a)(7).

81 Kritisch zu der Abschwächung der treuhandrechtlichen Ausrichtung des Rechts der *mutual benefit corporation* *Hansmann*, Reforming Nonprofit Corporation Law, 129 U. Pa. L. Rev. 497, 580 ff. (1981); gegen Hansmann wiederum *Ellman*, Another Theory of Nonprofit Corporations, 80 Mich. L. Rev. 999 ff. (1982).

das letztlich dem Allgemeinen Teil des Rechts der idealen Zwecken dienenden Rechtsformen entspricht<sup>82</sup>.

### 3. Die Zulässigkeit der Stiftung für alle gesetzlichen Zwecke

Die Stiftungsbehörden üben bei der Anerkennung einer *nonprofit corporation* in den Vereinigten Staaten nach geltendem Recht keinerlei Kontrolle hinsichtlich der möglichen Stiftungszwecke aus. Seit dem Zweiten Weltkrieg sind immer mehr Bundesstaaten von den ursprünglichen Regelungen, die zumeist einen offenen Beispielskatalog von erlaubten gemeinwohlfördernden Zwecken auflisteten<sup>83</sup>, übergegangen zu der Regel, dass eine *nonprofit corporation* jeden gesetzlich zulässigen Zwecken verfolgen kann<sup>84</sup>. So erlaubte § 4 des Model Nonprofit Corporation Act in der Fassung aus dem Jahre 1964 die Inkorporation zu jedem gesetzlichen Zweck<sup>85</sup>. Auch nach dem Revised Model Nonprofit Corporation Act aus dem Jahre 1987 dürfen Stiftungen grundsätzlich jeden gesetzlichen Zweck verfolgen<sup>86</sup>. Die grundsätzliche Öffnung der möglichen Stiftungszwecke hat es mit sich gebracht, dass *public benefit corporations* gegründet werden können, deren Zwecke nicht als gemeinnützig (*charitable*) anerkannt werden. Im ausgehenden 19. Jahrhundert hatte es einen zivilrechtlichen und einen steuerrechtlichen Begriff der *charitable corporation* gegeben. Insofern ist die heutige Terminologie klarer. Nach dem geltenden amerikanischen Recht weist der Begriff der *charitable corporation* eine Stiftung daher als gemeinnützige Stiftung im steuerrechtlichen Sinne aus<sup>87</sup>.

82 Vgl. aus dem deutschen Stiftungsrecht auch die vergleichbare Anwendungstechnik des § 86 BGB, der die Anwendung verschiedener Normen des Vereinsrechts auf das Stiftungsrecht erstreckt.

83 *Note*, Permissible Purposes for Nonprofit Corporations, 51 Colum. L. Rev. 889 ff. (1951) (äußerst umfangreiche Analyse der damaligen Gesetzeslage in den verschiedenen amerikanischen Bundesstaaten); *Note*, Non-Profit Corporations – Definition, 17 Vand. L. Rev. 336 ff. (1963).

84 Vgl. *Fishman/Schwarz*, Nonprofit Organizations, S. 108 ff. m. w. N.

85 Vgl. *Leshner*, The Non-Profit Corporation. A Neglected Stepchild Comes of Age, 22 Bus. Law. 951, 952 (1967); *Note*, Non-Profit Corporations – Definition, 17 Vand. L. Rev. 336, 338 (1963).

86 RMNCA § 3.01(a): "... engaging in any lawful activity unless a more limited purpose is set forth in the articles of incorporation".

87 Nur eine *public benefit corporation* kann die umfassende Gemeinnützigkeit nach § 501(a)(3) Inland Revenue Code erwerben. Aber auch eine *mutual benefit corporation* kann als *charitable* anerkannt werden. Dabei ist zu bedenken, dass das geltende amerikanische Gemeinnützigkeitsrecht differenzierter ist als das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht nach §§ 51 ff. AO. Zum amerikanischen Gemeinnützigkeitsrecht vgl. den Überblick bei *Simon*, The Tax Treatment of Nonprofit Organizations, in: Powell (Hrsg.), The Nonprofit Sector, 1987, S. 67 ff.; ausführlicher *Fishman/Schwarz*, Nonprofit Organizations, S. 307–917; zum deutschen Gemeinnützigkeitsrecht vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 1998, S. 779–785.

4. Eine einheitliche Stiftungsaufsicht für *charitable trusts*  
und *public benefit corporations*

Seit der U.S. Supreme Court-Entscheidung im Fall *Vidal v. Girard's Executors* steht fest, dass in allen amerikanischen Bundesstaaten die Stiftungsaufsicht von staatlicher Seite in der Hand des jeweiligen Attorney General liegt und sowohl die nicht rechtsfähigen *charitable trusts* als auch die historische *charitable* bzw. die moderne *public benefit corporation* erfasst<sup>88</sup>. Die Rechtsgrundlage für die Stiftungsaufsicht findet sich damit im *common law*<sup>89</sup>, in den Nonprofit Corporation Acts<sup>90</sup> oder im Uniform Supervision of Trustees for Charitable Purposes Act<sup>91</sup>. Dieser Grundsatz ist sowohl im Restatement als auch in der Literatur anerkannt<sup>92</sup>. Auch der RMNCA geht von weitreichenden Untersuchungs- und Klagerechten des Attorney General zur Durchsetzung einer gesetzmäßigen Verwaltung der Stiftungen aus<sup>93</sup>. Damit hat sich bis in das moderne Stiftungsrecht ein Aufsichtssystem erhalten, dass die Aufsicht – anders als das geltende deutsche Recht<sup>94</sup> – an das Vorliegen von stiftungsrechtlichen Sachverhalten und nicht an eine bestimmte Rechtsform knüpft.

Alle Rechtsformen, bei denen eine dauerhafte Vermögens-Zweck-Bindung und das Ausschüttungsverbot gesetzmäßig (bei der *public benefit corporation*) oder gewohnheitsrechtlich (beim *charitable trust*) verankert sind, unterliegen der Stiftungsaufsicht. Dahinter steht das Bemühen, die verschiedenen stiftungsrechtlichen Rechtsformen im Hinblick auf die Aufsicht nach einheitlichen Kriterien zu beurteilen.

88 *Vidal v. Girard's Executors*, 43 U.S. (2 Howard) 127, 195 (1844).

89 Vgl. *Holt v. College of Osteopathic Physicians and Surgeons*, 394 P.2d 932, 940 (1964); *Attorney General v. Rochester Trust Co.*, 115 N.H. 104, 333 A.2d 718 (1975); *Scott v. George F. Harding Museum*, 58 Ill.App.3d 408, 374 N.E.2d 756 (1978).

90 Vgl. NY NPCL § 112 (McKinney 1970 & Supp. 1972); Cal. Corp. Code §§ 5142, 5233, 5250, 6510, 6511, 6611 (West 1990). Weitere Fundstellen bei *Blasko/Crossley/Lloyd*, Standing to Sue in the Charitable Sector, 28 U.S.F. L. Rev. 37, 45 f. Fn. 55–63 (1993).

91 7A Uniform Laws Ann. 745. Zu diesem Modellgesetz *Phelan*, Nonprofit Enterprises I, § 1:05 Anm. 24; zu seiner Umsetzung in Kalifornien *Bell/Bell*, Supervision of Charitable Trusts in California, 32 Hastings L.J. 433 ff. (1980). Dieses Modellgesetz wurde von drei weiteren Bundesstaaten umgesetzt; 19 Bundesstaaten haben ähnliche Gesetze erlassen.

92 Vgl. Restatement (Second) of Trusts (1959), § 391. Aus der Literatur vgl. *Note*, Supervision of Charitable Trusts, 21 U. Chi. L. Rev. 118 ff. (1953); *Oleck/Stewart*, Nonprofit Corporations, Organizations and Associations, 6. Aufl., 1994, S. 1563 f.

93 RMNCA §§ 1.7, 3.04, 8.10, 14.03–14.04.

94 Das geltende deutsche Stiftungsrecht knüpft die Stiftungsaufsicht an die Rechtsform. Nur die rechtsfähigen Stiftungen unterliegen der Stiftungsaufsicht, nicht aber die unselbstständigen Stiftungen und die körperschaftlichen Ersatzformen der Stiftung, obgleich auch bei diesen Rechtsgestaltungen der Stifter eine Vermögens-Zweck-Bindung unter Wahrung des Ausschüttungsverbotens anordnet.

5. Das Verhältnis von *charitable trust* und *public benefit corporation*

In der amerikanischen Rechtswirklichkeit dominiert noch immer die Stiftungsform mit eigener Rechtspersönlichkeit<sup>95</sup>. Insbesondere bei großen Stiftungsvermögen handelt es sich meist um eine *corporation*. Gleichwohl stellt der *charitable trust* in manchen Fällen die attraktivere Rechtsform dar<sup>96</sup>. Da ein *charitable trust* ohne Beteiligung einer staatlichen Stelle gegründet werden kann, ist der *trust* immer noch sehr viel schneller zu gründen. Damit erfolgt die Errichtung der Stiftung ohne Kenntnisnahme der Öffentlichkeit, denn die Vermögenswerte des *charitable trusts* sind zum Beispiel bei Liegenschaften im Namen des *trustee* ohne Hinweis auf die treuhänderische Bindung eingetragen<sup>97</sup>.

Zunehmend zeigt sich aber ein Unterschied zwischen *charitable trust* und *nonprofit corporation* bei der Frage nach den Sorgfaltspflichten der Stiftungsorgane<sup>98</sup>. Einige ältere Gerichtsentscheidungen behandelten die Leitungsorgane einer *nonprofit corporation* wie *trustees* eines *charitable trust* und unterwarfen sie damit den strengen *trust*-Regeln<sup>99</sup>. *Trustees* können selbst dann schadensersatzpflichtig sein, wenn sie gutgläubig handeln, einem Rechtsirrtum unterliegen und die Absicht haben, den Interessen der Begünstigten zu dienen<sup>100</sup>. Von diesem hohem Standard sind die Stiftungsgesetze und die Rechtsprechung inzwischen abgerückt. Das RMNCA Drafting Committee hat sich fast einstimmig dafür ausgesprochen, die Tätigkeit der Leitungsorgane einer Stiftung nicht den strengen *trustee*-Maßstäben zu unterwerfen<sup>101</sup>. Die Nichtanwendbarkeit der *trust*-Regeln wurde ausdrücklich in das Modellgesetz mit aufgenommen<sup>102</sup>. Nunmehr

95 Eine Übersicht aus dem Bundesstaat Kalifornien belegt, dass im Jahre 1980 ca. 80 % der Stiftungen rechtsfähige *public benefit corporations* waren. Vgl. *Bell/Bell*, Supervision of Charitable Trusts in California, 32 Hastings L.J. 433, 437 (1980).

96 Vgl. *Phelan*, Nonprofit Enterprises I, § 1.03.

97 *Henn/Pfeifer*, Nonprofit Groups: Factors Influencing Choice of Form, 11 Wake Forest L. Rev. 181, 198 (1975).

98 Vgl. *Note*, Duties of Charitable Trusts, Trustees and Charitable Corporation Directors (Report of the Committee on Charitable Trusts), 2 Real Prop., Prob.&Tr.J. 545 ff. (1967); *Note*, The Fiduciary Duties of Loyalty and Care Associated with the Directors and Trustees of Charitable Organizations, 64 Va.L. Rev. 449 ff. (1978).

99 *Holt v. College of Osteopathic Physicians and Surgeons*, 394 P.2d 932, 40 Cal. Rptr. 244 (1964); *Lynch v. Redfield Foundation*, 88 Cal. Rptr. 86 (1970); *People v. Larkin*, 413 F.Supp. 978 (1976); *American Center for Education, Inc. v. Cavnar*, 145 Cal. Rptr. 736, 743 (Ct. App. 1978).

100 *Holt v. College of Osteopathic Physicians and Surgeons*, 394 P.2d 932, 40 Cal. Rptr. 244 (1964); *United States v. Mount Vernon Management Corporation*, 236 F.2d 724 (D.C. 1956); *Graham Brothers v. Galloway Woman's College*, 81 S.W.2d 837 (1935); *Burt v. Irvine*, 237 Cal. App.2d 828, 47 Cal. Rptr. 392 (1965); *Lynch v. Redfield Foundation*, 88 Cal. Rptr. 86 (1970); *People v. Larkin*, 413 F.Supp. 978 (1976); *American Center for Education, Inc. v. Cavnar*, 145 Cal. Rptr. 736, 743 (Ct. App. 1978). Vgl. *Note*, The Fiduciary Duties of Loyalty and Care Associated with the Directors and Trustees of Charitable Organizations, 64 Va.L. Rev. 449 ff. (1978) mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung.

101 RMNCA § 8.30(e). Vgl. *Moody*, The Who, What, and How of the Revised Model Nonprofit Corporation Act, 16 N. Ky. L. Rev. 251, 263 (1988).

102 RMNCA § 8.30(e): "A director shall not be deemed to be a trustee with respect to the corporation or with respect to any property held or administered by the corporation,

wird vom Mitglied eines Stiftungsorgans verlangt, dass es gutgläubig handelt, die im Verkehr erforderliche Sorgfalt anwendet und seine Pflichten nach bestem Wissen und Gewissen erfüllt<sup>103</sup>.

#### 6. Die Mitgliedschaft in einer Stiftungskörperschaft

Ebenso wie der historische Vorläufer der *charitable corporation* kann auch die *nonprofit corporation* nach dem geltenden amerikanischen Stiftungsrecht mit oder auch ohne Mitglieder gegründet werden<sup>104</sup>. Die Satzung muss sich dazu äußern, ob die *nonprofit corporation* Mitglieder haben soll oder nicht<sup>105</sup>. Nach dem Revised Model Nonprofit Corporation Act bedeutet »Mitglied« im rechtlichen Sinne jede Person, die auf Grund der Satzung bzw. der Geschäftsordnung ermächtigt ist, sich mehr als einmal an der Wahl der Stiftungsorgane zu beteiligen<sup>106</sup>. Im kalifornischen Recht kann zur Klarstellung der Frage, ob eine Mitgliedschaft im rechtlichen Sinne besteht, ein Gericht angerufen werden<sup>107</sup>. Innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Grenzen richtet sich der genaue Umfang der Mitgliedschaftsrechte nach Satzung und Geschäftsordnung der *nonprofit corporation*<sup>108</sup>. Grundsätzlich genießen die Mitglieder gleiche Rechte, wobei die Satzung jedoch Ausnahmen vorsehen kann<sup>109</sup>. Mitglieder sind nicht persönlich haftbar für die Verbindlichkeiten der Stiftung, gegebenenfalls besteht je nach Satzung eine Beitragspflicht<sup>110</sup>. Die Mitgliedschaft ist nicht übertragbar<sup>111</sup>. Diese Regel kann

including without limit, property that may be subject to restrictions imposed by the donor or transferor of such property".

103 RMNCA § 8.30(a): "A director shall discharge his or her duties as a director, including his or her duties as a member of a committee: (1) in good faith; (2) with the care an ordinarily prudent person in a like position would exercise under the circumstances; and (3) in a manner the director reasonably believes to be in the best interests of the corporation". Aus der Literatur vgl. z. B. Jarvis, *The Nonprofit Director's Fiduciary Duty*, 77 Nw. U. L. Rev. 34 ff. (1982).

104 RMNCA § 6.03; zur Begründung vgl. *Hone*, Introduction to Revised Model Nonprofit Corporation Act, 1987, S. XXXIII; *Henn/Boyd*, *Statutory Trends in the Law of Non Profit Organizations*, 66 Cornell L. Rev. 1103, 1117 (1981). So z. B. auch NY NPCL § 601(a); Cal. Corp. Code § 5310(a); Indiana Code § 23-17-2-17(a) (Supp. 1991). Zum kalifornischen Recht vgl. *Andrews*, *Procedures for Electing Directors of Non Profit Corporations Pursuant to the New Nonprofit Corporation Law*, 13 U.S.F. L. Rev. 857, 864 f. (1979).

105 RMNCA § 2.02(a)(5).

106 RMNCA § 1.40(21); Cal. Corp. Code § 5056(a) (West Supp. 1980).

107 Cal. Corp. Code § 5515 (West Supp. 1980). Klageberechtigt sind Vorstandsmitglieder, vertretungsberechtigte Angestellte (»officers«), Mitglieder und der Attorney General.

108 RMNCA § 6.01(a). Dem entspricht die Rechtslage in Kalifornien vgl. *Andrews*, *Procedures for Electing Directors of Non Profit Corporations Pursuant to the New Nonprofit Corporation Law*, 13 U.S.F. L. Rev. 857, 862 (1979).

109 RMNCA § 6.10.

110 RMNCA § 6.12-14.

111 RMNCA § 6.11(b); Cal. Corp. Code § 5320(a) (West Supp. 1980) erlaubt lediglich die unentgeltliche Übertragung der Mitgliedschaft.

nicht durch die Satzung abgeändert werden<sup>112</sup>. Es besteht außerdem ein Verbot des Rückkaufs der Mitgliedschaft durch die Stiftung<sup>113</sup>.

Im Einklang mit der treuhandrechtlichen Ausgestaltung der Mitgliedschaft vermittelt die Mitgliedschaft in einer *public benefit corporation* keine Wertrechte<sup>114</sup>. Der offizielle Kommentar zum RMNCA betont, dass "... memberships in public benefit ... corporations are not securities, do not represent a valuable asset, are personal to each member, and should not be sold for value"<sup>115</sup>. In der Praxis scheint es gleichwohl vorzukommen, dass eine Stiftungskörperschaft ihren Mitglieder »stock certificates« aushändigt, aber dabei handelt es sich nicht um Kapitalanteile im rechtlichen Sinne, sondern lediglich um einen Nachweis der Mitgliedschaft zur Ausübung des Stimmrechts<sup>116</sup>. Mitgliedschaft in einer Stiftungskörperschaft bezieht sich daher lediglich auf Organ- und Schutzrechte<sup>117</sup>. Wichtigstes Organrecht ist das Stimmrecht<sup>118</sup>. Im Stiftungsrecht des Bundesstaates Kalifornien soll eine Generalklausel verhindern, dass das Stimmrecht der Mitglieder ausgehöhlt wird<sup>119</sup>. Nach dem RMNCA zählen zu den Schutzrechten das Recht, satzungswidrige Beschlüsse der Stiftungsorgane anzufechten<sup>120</sup>, das Recht auf ein faires Ausschlussverfahren<sup>121</sup>, ein der *actio pro socio*<sup>122</sup> ver-

112 Umkehrschluss zu RMNCA § 6.11(a), der für die *mutual benefit corporation* bestimmt, dass die Mitgliedschaft grundsätzlich nicht übertragbar ist, die Übertragbarkeit aber in der Satzung vorgesehen werden kann.

113 RMNCA § 6.22(b).

114 Vgl. *Fishman/Schwarz*; Nonprofit Organizations, S. 68; *Oleck/Stewart*, Nonprofit Corporations, Organizations and Associations, 6. Aufl., 1994, S. 1540.

115 Offizieller Kommentar zu RMNCA § 6.11. So auch der offizielle Kommentar zum RMNCA § 6.02: "Memberships in public benefit and religious corporations have no economic value, but reflect a contribution or a commitment to participate in or support the organization and its objectives". Vgl. auch den offiziellen Kommentar zu RMNCA § 13.02, der das Ausschüttungsverbot festlegt.

116 *Durrell v. Belding*, 9 Ohio Circuit Court Reports 74, 76, 4 Ohio Circuit Decisions 263 (1894); *In re Centennial and Memorial Association of Valley Forge*, 235 Pa. 206, 212, 83 Atl. 683 (1912). Vgl. *Futter/Overton*, Nonprofit Governance, S. 233 f.; *Fryer/Haglund*, New California Nonprofit Corporation Law, 7 Pepp. L. Rev. 1, 22 f. (1979). New York hat die Ausgabe solcher »stock certificates« untersagt. Vgl. NY NPCL § 801.

117 RMNCA § 6.02 offizieller Kommentar; *Fryer/Haglund*, New California Nonprofit Corporation Law, 7 Pepp. L. Rev. 1, 24 (1979); *Holub/Hamacher*, Indiana Not-For-Profit Corporations, 25 Valparaiso U. L. Rev. 249, 266 f. (1991). Zu dem im *common law* niedergelegten Regeln vgl. *Voelker v. Saint Louis Mercantile Library Association*, 359 S.W.2d 689, 695 (1962); *Babbitt v. Pacco Investors Corp.*, 425 P.2d 489 (1967); *Duwall v. Moore*, 276 F.Supp. 674 (1967); *Chambrella v. Rutledge*, 740 P.2d 1008 (1987).

118 RMNCA § 7.21. Im kalifornischen Recht gibt es eine Reihe von Bestimmungen, die der Durchsetzung der Organrechte dienen sollen. Vgl. Cal. Corp. Code §§ 5220, 5222–5224, 5510–5527 (West Supp. 1980). Vgl. dazu *Andrews*, Procedures for Electing Directors of Non Profit Corporations Pursuant to the New Nonprofit Corporation Law, 13 U.S.F. L. Rev. 857 ff. (1979).

119 Cal. Corp. Code §§ 5220 (West Supp. 1980): "... there shall be available to the members reasonable nomination and election procedures given the nature, size and operations of the corporation".

120 RMNCA § 3.04.

121 RMNCA § 6.21: "... fair and reasonable termination, expulsion and suspension procedure".

122 Unter einer *actio pro socio* versteht man eine Mitgliedschaftsklage, mit der das Einzelmitglied Sozialansprüche des Verbandes geltend macht.



gleichbares Klagerecht (»derivative suit«)<sup>123</sup>, das Recht auf Einsichtnahme in die Mitgliederliste<sup>124</sup> und bestimmte andere Unterlagen<sup>125</sup>.

## VI. Ergebnis

In der amerikanischen Rechtswirklichkeit erweisen sich die Stiftungen seit jeher als Kapitalsammelstellen für öffentliche Zwecke. Sie sind auf die Bedürfnisse einer Vielzahl von Spendern und Zustiftern zugeschnitten. Das gilt vor allem für die rechtsfähigen Stiftungskörperschaften. Viele Stiftungen wurden nicht gegründet, um den Willen eines einzelnen Stifters zu vollziehen, sondern um einen dauerhaften Rechtsträger zur Ansammlung von Vermögenswerten für öffentliche Zwecke bzw. in der ökonomischen Terminologie für »öffentliche Güter«<sup>126</sup> zur Verfügung zu stellen. Daher sieht das amerikanische Recht auch kein Problem darin, dass die Gründer einer Stiftung (»incorporators«) nicht immer diejenigen sind, die das Stiftungsvermögen auf die gegründete Stiftung übertragen. Ist eine Stiftung als Kapitalsammelstelle angelegt, dann entschärft sich auch die Frage, ob das bei der Gründung versprochene oder eingebrachte Stiftungsvermögen ausreicht, um den Stiftungszweck nachhaltig zu erfüllen.

Bei den Stiftungen als Kapitalsammelstellen kommt es mithin nicht so sehr auf die Interessen der Gründer der Stiftung, sondern auf die Interessen der Gruppe der »donors« (»Geber«) insgesamt an. Die Gerichte erkannten die kapitalsammelnde Funktion des Stiftungswesen an, indem sie als Schutzzweck des Rechtsinstituts der Stiftung nicht den Schutz eines einzelnen Stifters ansahen, sondern auf das Schutzbedürfnis der ursprünglichen Stifter, späterer Zustifter sowie der ehrenamtlichen Mitarbeiter abstellten. Insbesondere das Urteil des Supreme Court im Falle des Dartmouth College hebt immer wieder die schützenswerten Interessen der »donors« hervor<sup>127</sup>.

Im Gegensatz zur rechtsfähigen Stiftung im deutschen Recht sind die amerikanischen Stiftungskörperschaften offen für Mitglieder, die als internes Kontrollgremium wirken können. Dabei ist es unbeachtlich, dass die Mitgliedschaft keine Wertrechte vermittelt, denn schließlich geht es den Zustiftern als Mitglieder einer Stiftungskörperschaft darum, dazu beizutragen, dass der Stiftungszweck gefördert wird, mithin öffentliche Güter zur Verfügung gestellt werden. Einen Anreiz für Zustiftungen bieten

123 RMNCA § 6.30. Zum *derivative suit* speziell im Stiftungsrecht vgl. *Fishman/Schwarz*, Nonprofit Organizations, S. 255 ff.; allgemein im amerikanischen Gesellschaftsrecht vgl. *Merkt*, US-amerikanisches Gesellschaftsrecht, 1991, S. 473 ff.; *Clark*, Corporate Law, 1986, S. 639 ff. m. w. N.

124 RMNCA §§ 7.20, 16.02.

125 RMNCA §§ 16.20, 16.21.

126 Unter einem »öffentlichen Gut« versteht man im ökonomischen Sinne ein Gut, dessen Bereitstellung viele Menschen einen Nutzen beimessen und von dessen Bereitstellung zusätzliche Nutznießer im Regelfall nicht ausgeschlossen werden können, sei es aus Gründen der Kosten des Ausschlusses oder anerkannter ethischer Grundsätze. Das Gegenstück zum öffentlichen ist das private Gut, ein Gut, das vom einzelnen Individuum konsumiert wird und nur diesem Individuum Nutzen bringt.

127 *The Trustees of Dartmouth College v. Woodward*, 17 U.S. (4 Wheaton) 629 ff. (1819).

dabei mögliche Organrechte<sup>128</sup> im Hinblick auf die Wahl des Stiftungsvorstandes bzw. eines stiftungsinternen Aufsichtsgremiums, das den Stiftungsvorstand ernennt, und etwaige Schutzrechte im Hinblick auf die Verwendung des Stiftungsvermögens für den Stiftungszweck und auf die Beachtung des Ausschüttungsverbot. Die Stiftung als Kapitalsammelstelle ist auch insofern dynamisch ausgelegt, als Zustiftungen zum Stiftungskapital nach der Gründung erwünscht sind. Das bedeutet, dass Stiftungen, die ihr *endowment* weiter aufbauen möchten, sich dem Entdeckungsverfahren des Marktes für Zustiftungen aussetzen müssen. Sie werden also nur dann Zustiftungen erhalten, wenn sie gegenüber der Öffentlichkeit den Nachweis erbringen, dass sie die betreffende Stiftungseinrichtung gut verwalten und das Stiftungskapital ertragreich investieren<sup>129</sup>.

Das Stiftungswesen nimmt seit jeher einen sehr viel höheren Stellenwert in der Wahrnehmung der amerikanischen Öffentlichkeit ein, als das in Deutschland der Fall ist. Diese erhöhte Wahrnehmung zeigte sich bereits im frühen 19. Jahrhundert: Öffentlichkeit wurde hergestellt durch die Beteiligung der Parlamente bei der Inkorporation von Stiftungskörperschaften. Dagegen stellte sich die Inkorporation beispielsweise in Preußen als bürokratische Entscheidungsfindung eines in seiner Macht relativ unbeschränkten Monarchen und seines Staatsministeriums dar. Die Öffentlichkeit war nicht beteiligt. In den Vereinigten Staaten klärten Gerichte die Fragen der Stifter- und der Stiftungsfreiheit. Dabei handelte es sich um öffentlich zugängliche Gerichtsverfahren. Vor allem die Verfahren vor dem Supreme Court stießen auf großes öffentliches Interesse.

Gleichwohl taucht in den Vereinigten Staaten regelmäßig eine Debatte über die gesellschaftliche Macht der Stiftungen auf. Bereits 1916 empfahl eine Untersuchungskommission scharfe bundesgesetzliche Kontrollen. Man fürchtete einen vorherrschenden Einfluss auf die Sozial- und Kulturpolitik<sup>130</sup>. Nach dem Zweiten Weltkrieg führte erneute öffentliche Kritik zu ausgedehnten parlamentarischen Anhörungen<sup>131</sup>. In den 60er Jahren wurden Missstände bei einigen großen Stiftungen aufgedeckt<sup>132</sup>. Der Kongress reagierte auf diese Zustände, indem durch den Tax Reform Act von 1969 die Aufsicht der Finanzbehörden über die finanziellen Transaktionen eines Teils der Stiftungen – den »foundations«<sup>133</sup> – deutlich verschärft und Strafsteuern eingeführt wurden<sup>134</sup>.

128 Darunter sollen Mitverwaltungsrechte verstanden werden. Zur Terminologie vgl. *Lutter*, Theorie der Mitgliedschaft, AcP 180 (1980) 84, 86.

129 Vgl. *Hansmann*, Consumer Perceptions of Nonprofit Enterprise, 90 Yale L.J. 1633 ff. (1981).

130 Commission on Industrial Relations, Final Report and Testimony, 64th Congress, 1st Sess., Washington 1916.

131 Committee to Investigate Foundations and Other Organisations, Final Report, 82nd Congress, 2d Sess. House Report No. 2514, Washington 1953 (das sog. Cox Committee). Special Committee to Investigate Tax Exempt Foundations and Comparable Organisations, 83rd. Congress, 2d Sess. House Report No. 2681., Washington 1954 (das sog. Reece Committee).

132 Vgl. *Hall*, A Historical Overview of the Private Nonprofit Sector, S. 20.

133 Zur Definition der *foundation* und zu dem steuerrechtlichen Status der *foundations* vgl. *Lashbrook*, Tax Exempt Organizations, S. 60, 66 f.; *Fishman/Schwarz*, Nonprofit Organizations, S. 580 ff.

134 Hier sind zu nennen die *tax on undistributed net income*, die *tax on excess business holdings*, die *tax on jeopardy investments* und die *tax on self-dealing transactions* (vgl. §§ 4940–4945

Aber schon wenige Jahre nach der Verabschiedung des Tax Reform Act hob die Filer Commission erneut die überragende Bedeutung der Stiftungen für die Erfüllung kultureller und sozialer Aufgaben hervor<sup>135</sup>. Zu ausgedehnten Debatten in den parlamentarischen Gremien kam es erst wieder im Jahre 1996, als der Umfang der steuerrechtlichen Privilegierung der gemeinnützigen »Idealorganisationen«<sup>136</sup> in Frage gestellt wurde<sup>137</sup>. Erneut wurde die steuerliche Entlastung der Stiftungen bestätigt. Erwähnenswert ist auch, dass *nonprofit corporations* nicht nur steuerlich, sondern in vielen anderen Gebieten privilegiert werden. Dazu zählen besondere Bestimmungen im Konkursrecht, im kollektiven und individuellen Arbeitsrecht, im Sozialversicherungs-, Wettbewerbs- und Kartell- sowie im Urheberrecht<sup>138</sup>. Freilich beziehen sich die meisten dieser Bevorzugungen nicht auf alle *nonprofit*-Organisationen, sondern auf bestimmte Untergruppen<sup>139</sup>.

Die regelmäßig auftauchende Diskussion über die Rolle der Stiftungen belegt, dass selbst in einer Rechtsordnung, der die privatrechtliche Legitimation der Stifterfreiheit nie zweifelhaft war, Spannungen im Verhältnis von Staat und Stiftungen auftreten können. Jedoch führte die öffentliche Auseinandersetzung in den Vereinigten Staaten um die Rolle der Stiftungen meist dazu, dass der Beitrag privater Philanthropie in einer pluralistischen Gesellschaft anerkannt wurde. Vom Standpunkt der Legitimation des Stiftungswesens gingen die Stiftungen zumeist gestärkt aus den Debatten hervor. Ein Kenner des amerikanischen Stiftungswesens wie Lester Salamon spricht sogar davon, in den Vereinigten Staaten werde sowohl die gesellschaftliche Rolle der Stiftungen als auch ihr effektiver Beitrag zur Bereitstellung öffentlicher Güter oftmals übertrieben<sup>140</sup>. Diese öffentliche Sicht bestärkt aber den amerikanischen Konsens, dass die Gemeinwohlverantwortung keinesfalls einem staatlichen Monopol unterliegt, sondern von der Gesellschaft selbst wahrzunehmen ist. In diesem Sinne dienen die Stiftungen auch als Begründung und vielleicht sogar als Entschuldigung dafür, dass der amerikanische Staat nicht alle Kernaufgaben im sozialen und kulturellen Bereich sowie im Bildungssektor wahrnimmt.

Inland Revenue Code.). Verstößt eine Stiftung auf Dauer gegen diese steuerlichen Grundsätze, dann sorgen die Strafsteuern dafür, dass das Stiftungsvermögen aufgezehrt und die Stiftung obsolet wird. Vgl. *Fishman/Schwarz*, *Nonprofit Organizations*, S. 644–681.

135 Vgl. *Hall*, *A Historical Overview of the Private Nonprofit Sector*, S. 20.

136 Als Idealorganisationen sollen alle Organisationsformen verstanden werden, die vorrangig der Verwirklichung idealer im Gegensatz zu erwerbswirtschaftlichen Zwecken dienen.

137 Vgl. *Kertz*, *Executive Compensation Dilemmas in Tax-Exempt Organizations*, 71 *Tulane L. Rev.* 819, 822 f. (1997).

138 Vgl. *DiMarco/Kane*, *Privileges and Immunities of Non-Profit Organizations*, 19 *Clev. St. L. Rev.* 264 ff. (1970); *Hansmann*, *The Evolving Law of Nonprofit Organizations*, 39 *Case Western Reserve L. Rev.* 807, 810 f. (1989); *Phelan*, *Nonprofit Enterprises I*, § 1.02.

139 *Hansmann*, *The Evolving Law of Nonprofit Organizations*, 39 *Case Western Reserve L. Rev.* 807, 813 (1989).

## **VII. Summary**

In the United States, foundations have always served as durable entities for the continuous accumulation of capital to provide public goods. Due to the participation of parliaments in the incorporation of foundations and as a result of popular law suits, public attention on foundations has been eminent since the 19th century. In Prussia, the practice of bureaucratic decision making by the unrestricted reign of the monarch and his ministries has led to the opposite. In contrast to the German foundation model, American foundations are prone to welcome later donors. The interests of the original and later contributors as well as those of volunteers are particularly protected. As incentive, the foundation can for instance offer members positions on internal supervision boards. In the competition for donors, it is essential for a foundation to be perceived as well administered and to have profitably invested the foundation's endowment.

However, attempts to restrict the societal power of American foundations and their influence on social and cultural politics through federal regulations occurred from time to time. In the sixties, as a reaction to financial grievances in some institutions, foundations began to be strictly observed by tax authorities. The perception of the immense importance of foundations nonetheless prevailed. Their tax privileges and additional legal advantages were maintained. On the contrary, tension in the relationship between the state and foundations ultimately led to an increased recognition of private contributions to pluralistic society. American public opinion believes the state itself should not provide for all social and cultural needs of society. Instead, the society shall take the initiative to become active for the common good. As a consequence, the societal legitimacy of foundations has remained very strong throughout the history of the United States.

# Gesetzgebung und Rechtsprechung zum dritten Sektor in den Jahren 2000 und 2001

FLORIAN ASCHE

I. Stiftungssteuerrecht. . . . .	245	III. Aus Rechtsprechung und Verwaltungs- anweisungen in den Jahren 2000/2001 . . . . .	254
1. Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen . . . . .	245	1. Entscheidungen der ordentlichen und Verwaltungsgerichte zum dritten Sektor . . . . .	254
2. Unternehmenssteuerreform und Stiftungswesen . . . . .	248	2. Entscheidungen der Finanzgerichte zur Stiftungsbesteuerung . . . . .	256
3. Spendenrecht . . . . .	250	3. Entscheidungen der Finanzgerichte zur Vereinsbesteuerung und zur gemeinnützigen GmbH. . . . .	260
II. Stiftungsprivatrecht. . . . .	251	4. Verwaltungsanweisungen. . . . .	266
1. Die Tätigkeit der Bund-Länder- Arbeitsgruppe beim Bundes- ministerium der Justiz . . . . .	251		
2. Das Gesetz zur Änderung des Bayerischen Stiftungsgesetzes. . . . .	253		

Verglichen mit den vergangenen vierzig Jahren war der dritte Sektor in der zu Ende gehenden Legislaturperiode Gegenstand einer Vielzahl gesetzesreformatorischer Ansätze. Die steuerliche Förderung des Stifterengagements spielte dabei eine ebenso große Rolle wie die Diskussion über eine Reform des Stiftungsprivatrechts. Daneben berührte die Unternehmenssteuerreform, die eigentlich nicht primär auf den dritten Sektor zielte, auch die Non-Profit-Organisationen. Die nachfolgende Kurzdarstellung der neuen gesetzlichen Regelungen soll, ergänzt durch eine kurze Übersicht über Rechtsprechung und Verwaltungsverfügungen, eine Orientierung zur rechtlichen Entwicklung des dritten Sektors geben.

## I. Stiftungssteuerrecht

### 1. Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen

Am 25.7.2000 wurde das am 14.7.2000 beschlossene »Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen« verkündet<sup>1</sup> und trat rückwirkend zum 1.1.2000 in Kraft.

#### a) Reformdebatte

Seit dem 44. Deutschen Juristentag 1962 in Hannover wurde die Reformbedürftigkeit des Stiftungsrechts diskutiert. Während die Rechtswissenschaft vornehmlich am Konzessionssystem Kritik übte, sah die von der Bundesregierung Mitte der siebziger Jahre

1 BGBl. I, 1034 ff.

eingesetzte interministerielle Arbeitsgruppe in ihrem Abschlussbericht jedoch keinen Bedarf für eine Reform des Stiftungsrechts<sup>2</sup>.

Schließlich zeigte das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Kunst, Kultur und Stiftungen vom 13.12.1990 erste Ansätze einer verstärkten Förderung des Stiftungsgedankens<sup>3</sup>. Danach konnte der Abzug von Großspenden über 8 Jahre gestreckt werden. Hinzu kamen ein allgemeiner Spendenabzug bei der Gewerbesteuer, die Erbschaftsteuerfreiheit für Zuwendungen an Stiftungen innerhalb von 2 Jahren nach dem Erbfall und das Buchwertprivileg für kulturelle Zwecke.

Einen wichtigen Beitrag zur Reformdebatte leistete die Fraktion von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN mit einem Gesetzesentwurf im Jahre 1997<sup>4</sup>. Dessen Kernpunkte waren vor allem die Abschaffung der konstitutiven Stiftungsgenehmigung zu Gunsten der Eintragung in ein Stiftungsregister sowie die Regelung einer Mißbrauchskontrolle bei unternehmensverbundenen und rein privatnützigen Stiftungen. Nach der Neuwahl zum Bundestag im Jahr 1998 wurde dieser Entwurf nicht wieder eingebracht, regte jedoch weitere Reforminitiativen an. So reichten die Fraktionen von FDP<sup>5</sup> und CDU<sup>6</sup> eigene Gesetzesentwürfe ein und erhöhten dadurch den Handlungsdruck für die Regierungskoalition. Nachdem auch von Länderseite Gesetzesinitiativen über den Bundesrat vorgelegt wurden<sup>7</sup> einigte sich die Koalition am 13.12.1999 auf einen neuen Gesetzesentwurf<sup>8</sup>, der am 24.3.2000 durch den Bundestag verabschiedet wurde<sup>9</sup>. Nach Widerständen im Bundesrat und einer Anrufung des Vermittlungsausschusses<sup>10</sup> legte dieser am 7.6.2000 eine Beschlussempfehlung vor<sup>11</sup>, die von Bundesrat und Bundestag verabschiedet wurde.

## b) Gesetzesinhalt

Im Gegensatz zur ursprünglichen Initiative von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und den Folgeentwürfen der Opposition und der Bundesländer beschränkt sich das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen auf rein steuerrechtliche Veränderungen und gesetzliche Klarstellungen der bisherigen Erlaßpraxis. Das Stiftungsprivatrecht bleibt von dieser Reform unberührt.

2 Abschlussbericht in: Deutsches Stiftungswesen 1966–1976, 361 ff.

3 BGBl. I, 2775.

4 BT-Drucks. 13/9320 vom 1.12.1997.

5 BT-Drucks. 14/336 vom 28.1.1999 und BT-Drucks. 14/3043 vom 22.3.2000.

6 BT-Drucks. 14/2029 vom 9.11.1999.

7 BR-Drucks. 629/99 vom 12.11.1999 – Initiative des Landes Baden-Württemberg; es folgten eine Vorlage aus Hessen – BR-Drucks. 752/99 vom 20.12.1999 – und eine Gemeinschaftsinitiative von Baden-Württemberg, Bayern, Saarland und Thüringen – BT-Drucks. 223/00 vom 19.4.2000.

8 BT-Drucks. 14/2340 vom 13.12.1999.

9 BT-Plenarprotokoll 14/96 vom 24.03.2000, S. 8119.

10 BR-Drucks. 205/00.

11 BT-Drucks. 14/3528.

Im Einzelnen brachte das Gesetz folgende Änderungen und Klarstellungen:

– *§ 10 b Abs. 1 Satz 3 EStG – Erhöhter Sonderausgabenabzug*

Zusätzlich zur Großspende im Sinne von § 10 b Abs. 1 Satz 1 EStG können für Zuwendungen an steuerbefreite Stiftungen des Privatrechts pro Jahr DM 40.000 (= € 20.450,-) als Sonderausgabenabzug geltend gemacht werden.

– *§ 10 b Abs. 1 a EStG – Abzugsfähigkeit der Erstaussstattung*

Die erstmalige Vermögensausstattung einer Stiftung kann im Jahr der Zuwendung und den neun Folgejahren bis zu einer Höhe von DM 600.000 (= € 307.000,-) steuerlich geltend gemacht werden. Dieses Erstaussstattungsprivileg gilt grundsätzlich für alle steuerbegünstigten Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO mit Ausnahme der Freizeit Zwecke im Sinne von § 52 Abs. 2 Ziff. 4 AO.

– *§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG – Ausdehnung des Buchwertprivilegs*

Das Buchwertprivileg für Sachspenden wird auf alle gemeinnützigen Zwecke, mit Ausnahme der Freizeitbeschäftigungen im Sinne von § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO, ausgedehnt.

– *§ 29 Abs. 1 Ziff. 4 ErbStG – Erweiterung der Erbschaftssteuerbefreiung*

Zuwendungen, die vom Erben oder Beschenkten innerhalb von 24 Monaten an eine steuerbefreite Stiftung weitergegeben werden, sind künftig für alle in den §§ 52–54 genannten Zwecke, mit Ausnahme der Freizeitbeschäftigungen im Sinne von § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO von der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer befreit. Bereits veranlagte Steuern erlöschen rückwirkend.

– *§§ 55 Abs. 1 Nr. 5, 58 Nr. 7 a AO – Erhöhung der gemeinnützigkeitsunschädlichen Rücklagen*

Steuerbefreite Stiftungen dürfen ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung und weitere 10 % ihrer sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführen.

– *§ 58 Nr. 12 AO – Ansparmöglichkeit in der Gründungsphase*

Steuerbefreite Stiftungen dürfen im Gründungsjahr und den beiden darauf folgenden Jahren die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben dem Stiftungsvermögen zuführen.

– *§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO – Klarstellung zur zeitnahen Mittelverwendung*

Aufwendungen der Stiftung für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die dem Stiftungszweck dienen, gelten als zeitnahe Mittelverwendung. Dies ist auch der Fall bei Mitteln, die spätestens im auf den Zufluss folgenden Jahr satzungsgemäß verwendet wurden.

– § 58 Abs. 1 Nr. 11 AO – Erweiterung des Katalogs gemeinnützigkeitsunschädlicher Admassierung

Die Steuervergünstigung einer Körperschaft wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie die nachfolgenden Mittel ihrem Vermögen zuführt:

- Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat,
- Zuwendungen, bei denen der Zuwendende erklärt, dass sie zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind,
- Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden,
- Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören.

2. Unternehmenssteuerreform und Stiftungswesen

Parallel zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen betrieb die Bundesregierung im Jahr 2000 die Reform der Unternehmensbesteuerung. Mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000<sup>12</sup> und dem Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes vom 20.12.2000<sup>13</sup> traten Regelungen in Kraft, die neben der Entlastung von Unternehmen auch für den dritten Sektor von Bedeutung sind.

Folgende Änderungen sind für Non-Profit-Organisationen relevant<sup>14</sup>:

– *Veränderter Körperschaftssteuersatz*

Körperschaftsteuerpflichtige Stiftungen unterliegen künftig nur noch einem Steuersatz von 25 % statt 40 % (§ 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG n.F.). Mit dem Solidaritätszuschlag von 5,5 % beträgt die Gesamtbelastung 26,37 %. Diese Änderung ist im Non-Profit-Bereich vor allem für Stiftungen mit partieller Steuerpflicht maßgeblich.

– *Dividendenbesteuerung*

Dividenden werden nicht mehr nach dem Anrechnungs- sondern nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert. Von der Körperschaftsteuer befreite Stiftungen genießen dabei das Privileg, daß bei ihnen gem. § 44 a Abs. 4 Nr. 1 EStG der Steuerabzug bei Kapitalerträgen gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 7 und 8 sowie Satz 2 EStG nicht vorzunehmen ist. Allerdings erfolgt insofern keine Körperschaftsteuerbefreiung, als ihre inländischen Einkünfte dem Steuerabzug unterliegen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9, Abs. 2 Nr. 1 KStG). Dies gilt weiterhin auch für Dividenden, wobei der Kapitalertragssteuersatz von 25 % auf 20 % abgesenkt wurde. Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag von

12 BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428. Das zur Unternehmenssteuerreform gehörende Gesetz zur Ergänzung des Steuersenkungsgesetzes vom 19.12.2000 –BGBl. I 2000, 1812 – ist ohne Relevanz für Stiftungen.

13 BGBl. I 2000, 1850; BStBl. I 2001, 28.

14 Zu den Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf nicht steuerbegünstigte Körperschaften, insbesondere auf Familienstiftungen: Orth, DStR 2001, 325 ff.



5,5 %. Auf Antrag werden Kapitalertragssteuer und Solidarzuschlag erstattet (§ 44 c Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG n.F.).

– *Besteuerung von Veräußerungsgewinnen*

Veräußert eine Stiftung einen Eigenbetrieb oder einen Anteil an einer Personengesellschaft, so unterliegt sie auch insofern dem reduzierten Körperschaftsteuersatz von 25 %. Die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bleiben dem gegenüber steuerfrei (§ 8 b Abs. 2 KStG n.F.), sofern der Geschäftsanteil im Bereich der Vermögensverwaltung gehalten wird. Für die Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen ist allerdings weiterhin die Sperrfrist von sieben Jahren zu beachten (§ 8 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 Nr. 1 KStG n.F.). Anteile an Kapitalgesellschaften, die von der Stiftung im Bereich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gehalten werden, bleiben dem gegenüber steuerpflichtig.

– *Gewinnverwendung durch partiell steuerpflichtige Stiftungen*

Gewinne, die gemeinnützige Stiftungen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben erzielen, sind gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstb. b Satz 3 EStG n.F. steuerbar, sofern sie

- durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt und
- nicht den Rücklagen zugeführt oder
- nach Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwendet werden<sup>15</sup>.

– *Gesellschafterdarlehen seitens gemeinnütziger Stiftungen*

Gemeinnützige Stiftungen, die wesentliche Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft halten, dürfen Gesellschafterdarlehen nur in den veränderten Grenzen des § 8 a KStG n.F. gewähren. Danach sind gewinn- oder umsatzabhängige Vergütungen nicht mehr abziehbar und die Grenze für zulässige, ertragsunabhängige Vergütungen beträgt 1:1,5, bei Holdinggesellschaften 1:3.

– *Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes*

Mit Wirkung zum 1.1.2000 erweitert das Gesetz die Zweckbetriebsvoraussetzungen für Lotterie- und Ausspielungsveranstaltungen. Sie werden nicht mehr auf zwei genehmigte Veranstaltungen pro Jahr beschränkt, sondern als Zweckbetrieb angesehen, sofern der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich der Förderung von mildtätigen, kirchlichen oder gemeinnützigen Zwecken dient.

Ebenfalls mit Wirkung zum 1.1.2000 können bestimmte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ihren Gewinn auf 15 % der Einnahmen pauschalieren. Dabei handelt es sich um die Werbung für Unternehmen in Zusammenhang mit steuerbegünstigten Zwecken und Zweckbetrieben, Totalisatoren(Pferderennsport-)unternehmen und bestimmte Blutspendedienste.

<sup>15</sup> Belastungsvergleich nach alter und neuer Gesetzeslage bei Orth, DStR 2001, 335.

Mit Wirkung zum 1.1.2001 wird die Einwerbung von Mitteln für die steuerbegünstigten Zwecke anderer inländischer Körperschaften nur noch als steuerbegünstigter Zweck anerkannt, wenn die zu fördernde Körperschaft selbst steuerbegünstigt ist. Bislang reichte es aus, dass der jeweils geförderte Zweck steuerbegünstigt war.

### 3. Spendenrecht

Mit Wirkung zum 1.1.2000 beschloss die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates eine Verordnung zur Änderung der EStDV, mit der das untergesetzliche Spendenrecht neu geregelt wurde.

Folgende Änderungen sind stiftungsrelevant:

- Zum Empfang von steuerbegünstigten Zuwendungen sind nunmehr berechtigt:
  - inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts
  - inländische öffentliche Dienststellen oder
  - ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienende Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen.
- Durch die Abschaffung der Ermächtigung gem. § 48 Abs. 4 EStDV, fiel die sog. »Durchlaufspende« für Vereine weg.
- Spenden und Mitgliedsbeiträge für Zwecke der Völkerverständigung sind nicht mehr nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 10b EStG abzugsfähig. Die einengende Regelung durch die Verordnung vom 10.12.1999<sup>16</sup> wurde mit der Neufassung von § 48 Abs. 2 EStDV aufgehoben.
- Steuerbegünstigte Zwecke sind in der neuen Anlage 1 zu § 48 EStDV festgehalten. Neu hinzugekommen sind:
  - Hochwasserschutz (Abschnitt A Nr. 5),
  - Hilfe für Aussiedler und Spätaussiedler und Hilfe für Opfer von Straftaten (Abschnitt A Nr. 7),
  - Verbraucherschutz (Abschnitt A Nr. 13),
  - Schutz von Ehe und Familien (Abschnitt A Nr. 16) sowie
  - Kriminalprävention (Abschnitt A Nr. 17).

Unverändert blieb die Abzugsfähigkeit von Spenden an steuerbegünstigte Körperschaften, die wissenschaftliche, mildtätige, kirchliche oder religiöse Zwecke fördern.

- Hinsichtlich der Mitgliedsbeiträge gilt, dass diese bei Vereinigungen mit Zwecken nicht abzugsfähig sind, die in der Anlage B zu § 48 EStDV aufgeführt werden, also die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde, des Sports, der kulturellen Betätigungen, die vor allem der Freizeitgestaltung dienen, sowie die Förderung der nach § 52 II Nr. 4 AO genannten Zwecke, die auch als Freizeitwecke bezeichnet werden.
- Die Zuwendungsbestätigungen müssen nunmehr gem. § 50 I EStDV auf Vordrucken des BMF ausgestellt werden. Zu diesen Vordrucken sind im Laufe des Jahres 2000 diverse BMF-Schreiben ergangen<sup>17</sup>. Wer eine Zuwendungsbestätigung vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtig erstellt oder nicht dafür sorgt, dass die Zuwen-

<sup>16</sup> BStBl. I 1999, 1132.

<sup>17</sup> Siehe dazu Nr. III 4 a.

dungen für die entsprechenden Zwecke verwendet werden, haftet aufgrund der neu eingeführten Regelungen in § 10 b IV EStG, § 9 III KStG und § 9 Nr. 5 GewStG.

– § 48 Abs. 2 EStDV – *Neuregelung zum Spendenrecht*

Spenden und Mitgliedsbeiträge für Zwecke der Völkerverständigung sind nicht mehr nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 10b EStG abzugsfähig. Die einengende Regelung durch die Verordnung vom 10.12.1999<sup>18</sup> wurde aufgehoben.

## **II. Stiftungsprivatrecht**

Im Gegensatz zur steuerlichen Förderung von Stiftungen führte die Diskussion über eine bundesweite Reform des Stiftungsprivatrechts bislang lediglich zu einem Zwischenergebnis der Bund-Länder-Arbeitsgruppe beim Bundesministerium der Justiz. Dem gegenüber hat der Freistaat Bayern sich zu einer Reform seines Stiftungsrechts entschlossen.

### *1. Die Tätigkeit der Bund-Länder-Arbeitsgruppe beim Bundesministerium der Justiz*

Im Juli 2000 setzte das Bundesministerium der Justiz eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe »Stiftungsrecht« ein, die den Reformbedarf des Stiftungsrechts prüfen sollte und am 19.10.2001 ihren Abschlussbericht vorlegte. Diesem Bericht sind folgende Ergebnisse zu entnehmen<sup>19</sup>:

- Das bestehende Genehmigungsverfahren und die Stiftungsaufsicht, so die Arbeitsgruppe, hätten sich grundsätzlich bewährt. Für privatnützige Stiftungen empfehle sich allerdings eine Beschränkung der Stiftungsaufsicht.
- Eine Erleichterung oder Beschleunigung der Errichtung einer Stiftung durch ein Registrierungsverfahren sei nicht zu erwarten.
- Um den Rechtsanspruch auf Genehmigung einer Stiftung zu verdeutlichen, empfehle sich, eine entsprechende Vorschrift in das BGB aufzunehmen und den bisherigen Begriff der »Genehmigung« durch »Anerkennung« zu ersetzen.
- Die Vorlage von Unterlagen und Nachweisen zur Stiftungerrichtung sei auf das Notwendige zu beschränken. Das Stiftungsgeschäft mit der Zusicherung zur Vermögensausstattung, die Stiftungssatzung und der Genehmigungsantrag, jeweils in schriftlicher Form, sollen zur Stiftungerrichtung genügen.
- Die gesetzliche Verbindung von steuerlichem und stiftungsrechtlichem Genehmigungsverfahren sei abzulehnen. Die Abstimmung zwischen Finanzämtern und Stiftungsbehörden empfehle sich lediglich als Serviceleistung.

18 BStBl. I 1999, 1132.

19 Zusammenfassung abgedruckt in: Deutsche Stiftungen 3/2001, VI ff.

- Die Einrichtung von Stiftungsverzeichnissen mit bestimmten Eckdaten sei zwar wünschenswert, eine Publizitätswirkung sollten sie jedoch nicht entfalten.
- Am Prinzip der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung sei festzuhalten. Die Beschränkung des Stiftungsbegriffs auf steuerbegünstigte Zwecke sei abzulehnen.
- Die im Vordringen befindliche Bürgerstiftung sei zulässig.
- Über die bestehenden Vorschriften zur Rechnungslegung und Publizität hinaus, bestehe kein Anlass für die Einführung spezieller Stiftungspflichten.

Anhand dieser Ergebnisse schlug die Arbeitsgruppe für die Änderung des Stiftungsprivatrechts folgende Formulierung vor:

§ 80

*Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung*

- (1) *Zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung sind das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes erforderlich, in dessen Gebiet die Stiftung ihren Sitz haben soll. Als Sitz der Stiftung gilt, wenn nicht ein anderes bestimmt ist, der Ort, an welchem die Verwaltung geführt wird.*
- (2) *Die Stiftung ist als rechtsfähig anzuerkennen, wenn das Stiftungsgeschäft den Anforderungen des § 81 Absatz 1 genügt, die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszweckes gesichert ist und die Stiftung das Gemeinwohl nicht gefährdet.*

§ 81

*Stiftungsgeschäft unter Lebenden; Form; Widerruf*

- (1) *Das Stiftungsgeschäft unter Lebenden bedarf der schriftlichen Form. Es muss die verbindliche Erklärung des Stifters enthalten, ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zwecks zu widmen. Das Stiftungsgeschäft muss eine Satzung bestimmen, die Regeln enthalten muss über*
  1. *den Namen der Stiftung,*
  2. *den Sitz der Stiftung,*
  3. *den Zweck der Stiftung,*
  4. *das Vermögen der Stiftung,*
  5. *einen Vorstand und etwaige Organe der Stiftung,*
  6. *die Aufgaben, Willensbildung und Befugnisse der Organe, sofern nicht lediglich ein Vorstand gebildet werden soll,*
  7. *die Zahl, Berufung, Abberufung und Berufszeit der Mitglieder der Organe der Stiftung,*
  8. *den Anfall des Vermögens bei Aufhebung oder in den sonstigen Fällen der Beendigung der Stiftung.*
- (2) *Bis zur Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig ist der Stifter zum Widerruf des Stiftungsgeschäfts berechtigt. Ist die Anerkennung bei der zuständigen Behörde beantragt, so kann der Widerruf nur dieser gegenüber erklärt werden. Der Erbe des Stifters ist zum Widerruf nicht berechtigt, wenn der Stifter den Antrag bei der zuständigen Behörde gestellt oder im Fall der notariellen Beurkundung des Stiftungsgeschäfts den Notar bei oder nach der Beurkundung mit der Antragstellung betraut hat.*

*2. Das Gesetz zur Änderung des Bayerischen Stiftungsgesetzes*

Am 24.7.2001 beschloss der bayerische Landtag das Gesetz zur Änderung des bayerischen Stiftungsrechts, das am 1.9.2001 in Kraft trat<sup>20</sup>. Damit ließ Bayern der Diskussion auf Bund-Länder-Ebene als erstes Bundesland konkrete gesetzesreformatrische Schritte folgen.

Das Gesetz enthält folgende wesentlichen Veränderungen:

- Art. 5 Abs. 1 gewährt einen Rechtsanspruch auf Stiftungsgenehmigung.
- Art. 7 und Art. 7 a bestimmen die Einrichtung eines Stiftungsverzeichnisses, in dem die grundlegenden Angaben über die Stiftung bekannt zu machen sind. Hierbei handelt es sich um Angaben
  - zum Namen,
  - zur Rechtsstellung und Art,
  - zum Sitz und Zweck,
  - zu den Stiftungsorganen,
  - zur gesetzlichen Vertretung,
  - zum Namen des Stifters,
  - zum Zeitpunkt der Entstehung und
  - zur Anschrift der Stiftungsverwaltung.

Das Register wird beim Landesamt für Statistik und Datenverarbeitung geführt, entfaltet allerdings keine Publizitätswirkung.

- Art. 10 definiert den Begriff des Stiftungsvermögens präziser und hebt den Zwang zur Grundstückssurrogation auf.
- Art. 20 Abs. 1 Satz 3 präzisiert die Aufgaben der Stiftungsaufsicht analog zur Prüfung der Finanzämter.
- Art. 22 Abs. 2 eröffnet die Möglichkeit der Befreiung der Stiftungsorgane von den Beschränkungen des § 181 BGB.
- Art. 24 Abs. 1 Satz 1 hebt den Zwang zur Erstellung eines jährlichen Voranschlags zur Vermögensverwaltung auf.
- Art. 25 Abs. 1 stellt den Stiftungen die Art der Buchführung (Überschussrechnung oder doppelte Buchführung) frei.
- Art. 27 reduziert die Anzahl der genehmigungspflichtigen Rechtsgeschäfte erheblich. Die Genehmigung der Stiftungsaufsicht ist lediglich noch erforderlich für
  - die Annahme von Zustiftungen, die mit einer Last verknüpft sind, welche nachhaltig den Wert der Zustiftung übersteigt, oder die einem erweiterten oder anderen Zweck als die Hauptstiftung dienen;
  - die Veräußerung oder wesentlichen Veränderungen von Sachen, die einen besonderen wissenschaftlichen, geschichtlichen oder künstlerischen Wert haben;
  - den Abschluss von Bürgschaftsverträgen und verwandten Rechtsgeschäften, die ein Einstehen für fremde Schuld zum Gegenstand haben.
- Die übrigen bislang genehmigungspflichtigen Rechtsgeschäfte (Darlehensaufnahmen, Rechtsgeschäfte mit mindestens 100.000 € Kostenaufwand und Rechtsgeschäfte mit den Organen) sind lediglich der Stiftungsaufsicht zuvor anzuzeigen.

20 BayGVBl 14/2001, 349 ff.

### III. Aus Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen in den Jahren 2000/2001

#### 1. Entscheidungen der ordentlichen und Verwaltungsgerichte zum dritten Sektor

##### a) Entscheidungen der ordentlichen Gerichte

###### – BGH zur Untreue durch Fehlverwaltung von Stiftungsvermögen<sup>21</sup>

Der Verwaltungsleiter einer kirchlichen Stiftung erhoffte sich von Aktiengeschäften über einen Finanzdienstleister, der telefonisch mit ihm in Kontakt getreten war, bessere Erträge für die Stiftung. Von insgesamt 5.015.000 DM erhielt die Stiftung jedoch nur 15.000 DM zurück. Den Rest hatte das Finanzdienstleistungsunternehmen anderweitig verbraucht. Nachdem das Landgericht den Angeklagten freigesprochen hatte, verwies der BGH die Sache zur erneuten Verhandlung zurück. Der Umstand, dass der Angeklagte darauf vertraut habe, der Stiftung werde kein Schaden entstehen, sei für die strafrechtliche Beurteilung nicht ausschlaggebend. Vielmehr müsse gefragt werden, ob der Verwaltungsleiter aufgrund seines Anstellungsvertrages und der gesetzlichen Regelungen zur Verfügung über diese Summen befugt gewesen sei.

###### – BayObLG zur Beteiligtenfähigkeit des Beiratsmitgliedes einer Stiftung<sup>22</sup>

Das Gericht wies den Antrag eines Stiftungsbeiratsmitglieds auf Entscheidung über die Rechtsstellung der Evangelischen Wohltätigkeitsstiftung in Regensburg sowie den Antrag auf Bestellung eines Notvorstands zurück, da ein Stiftungsbeiratsmitglied nicht Beteiligter i.S.d. §§ 86, 29 BGB und daher zu einer Antragsstellung nicht berechtigt sei.

###### – LG Berlin zur Formunwirksamkeit der Stiftungserrichtung auf den Todesfall<sup>23</sup>

Der Erblasser hatte mit privatschriftlichem Testament eine Stiftung errichten wollen. Da Voraussetzung des Stiftungsgeschäfts in Testamentsform unter anderem sei, dass der Stifter den Stiftungszweck hinreichend bestimme und das Stiftungsgeschäft den Formerfordernissen des Testaments entspreche, sei eine maschinengeschriebene Stiftungssatzung, die dem Testament lediglich beigelegt war, nicht ausreichend.

###### – LG Chemnitz zu den satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Bestellung eines besonderen Vertreters im Sinne von § 30 BGB<sup>24</sup>

Ein eingetragener Verein hatte beantragt, seinen mit der laufenden Verwaltung betrauten Geschäftsführer als besonderen Vertreter im Sinne von § 30 BGB in das Vereinsregister eintragen zu lassen. Die Vereinssatzung sah die Bestellung eines Geschäftsführers

21 BGHSt, Urteil vom 11.10.2000, I B 30/01, NSStZ 2001, 155 = wistra 2001, 61 ff.

22 BayObLG, Beschluss vom 27.03.2000, 3 ZBR 354/99, NJW-RR 2000, 1198 f.

23 LG Berlin, Beschluss vom 26.05.2000, 87 T 708/99, ZEV 2001, 17.

24 LG Chemnitz, Beschluss vom 5.2.2001, 11 T 2375/00, EWIR 2001, 795 f. mit Anmerkung von Gärtner/Rawert; rechtskräftig.

zur Abwicklung der laufenden Geschäfte vor, enthielt jedoch keine weiteren Spezifikationen. Das Amtsgericht hatte die Eintragung mit der Begründung abgelehnt, die Bestellung eines besonderen Vertreters hätte in der Satzung eindeutig vorgesehen sein müssen. Das Landgericht hob die Entscheidung auf. Voraussetzung für die Bestellung eines besonderen Vertreters sei, dass diese überhaupt in der Satzung vorgesehen sei. Eine nähere Ausgestaltung der Bestellung, z.B. die Benennung der Person des Vertreters, sei nicht notwendig.

- *OLG Frankfurt/Main zur Zulässigkeit des Namensbestandteils »Stiftung« in der Bezeichnung eines gemeinnützigen Vereins*<sup>25</sup>

Ein gemeinnütziger, gesellschaftspolitischer Verein hatte sich im Namen u.a. als »Stiftung« bezeichnet. Das Gericht hielt dies für zulässig, sofern der Verein eine stiftungsähnliche Struktur habe, also einen auf Dauer angelegten Zweck verfolge, eine stiftungsähnliche Organisation habe und auf eine ausreichende Vermögensausstattung (z.B. durch Zuschüsse öffentlicher Körperschaften) verweisen könne.

- *LG Frankfurt/Main zur Organhaftung wegen mangelnder Kontrolle der zweckentsprechenden Verwendung von Fördergeldern durch Vorstandsmitglieder der fördernden Stiftung*<sup>26</sup>

Das Gericht verurteilte den Vorstand einer Stiftung zur Zahlung von Schadensersatz an die Stiftung. Ein Vorstandsmitglied hatte über einen längeren Zeitraum hinweg Stiftungsmittel an eine Hochschule für die Förderung einer Stiftungsprofessur vergeben, ohne die zweckentsprechende Verwendung zu kontrollieren. Daher übersah der Vorstand, dass Stiftungsmittel bei der Begünstigten nicht genutzt wurden. Begründung für die Verurteilung war der Vorwurf des Verstoßes gegen die Satzungsrichtlinien, aus denen sich ergebe, dass eine Überprüfung der zweckentsprechenden Verwendung zur Einhaltung des Stiftungszwecks nötig sei.

- *Schleswig-Holsteinisches OLG zur Eintragungsfähigkeit eines Idealvereins mit wirtschaftlichem Nebenzweck*<sup>27</sup>

Ein Verein hatte als Satzungszweck die »Veranstaltung des Kieler Hafenfestes«. Auf seinen Eintragungsantrag äußerte das Amtsgericht Bedenken, da sich der Zweck auf einen wirtschaftlichen Betrieb richte. Die Vereinsversammlung änderte deshalb nach Ablehnung des Eintragungsantrages durch das Amtsgericht die Satzung. Vereinszweck war nunmehr die »Förderung der Kultur durch die Pflege maritimer Tradition (...) insbesondere durch die Veranstaltung eines jährlich stattfindenden Kieler Hafenfestes

25 OLG Frankfurt, Beschluss vom 20.11.2000, 20 W 192/00, OLG Frankfurt 2001, 53 ff.; Vgl. BayObLG München, Beschluss vom 25. Oktober 1972, 2 Z 56/72, NJW 1973, 249.

26 LG Frankfurt, Urteil vom 28.6.2000, 2 15 S 49/99, nicht veröffentlicht.

27 Schleswig-Holsteinisches OLG, Beschluss vom 4.1.2001, 2 W 130/00, NJW RR 2001, 1478. Zum gleichen Problemkreis: OLG Hamm, Beschluss vom 20.1.200, 15 W 446/99, NJW RR 2000, 698 ff.; LG Bielefeld, Beschluss, 25 T 24/00, NJW RR, 2001, 1259 ff.; LG Bonn, Beschluss vom 15.8.2001, 4 T 469/01, Rpfleger 2001, 600 ff.

(...)«*Das Landgericht hielt auch die veränderte Satzung für unzureichend, da der Verein damit einen wirtschaftlichen Hauptzweck verfolge. Die sofortige weitere Beschwerde hatte Erfolg. Das Oberlandesgericht nahm in seiner Entscheidung Bezug auf die von Karsten Schmidt begründete Typologie<sup>28</sup>, wonach die wirtschaftliche Geschäftstätigkeit eines Vereins dann unschädlich ist, wenn sie als Nebenzweckverfolgung in den Dienst eines Hauptzwecks gestellt wird. Dieser Hauptzweck sei angesichts der Mitgliederstruktur und des kulturellen Angebots auf dem Hafenfest nicht wirtschaftlicher Natur.*

#### b) Entscheidungen der Verwaltungsgerichte

##### – *BVerwG zur Restitutionsfähigkeit von Stiftungen des öffentlichen Rechts<sup>29</sup>*

Ein Kloster, das in den Verwaltungsbestimmungen für staatliche Sondervermögen des Jahres 1938 als »Stiftung« bezeichnet wurde, begehrte die Rückübertragung seines in der DDR verstaatlichten Grundvermögens. Der Verwaltungsstreit blieb in allen Instanzen ohne Erfolg. Das Bundesverwaltungsgericht bestätigte seine bisherige Entscheidungspraxis<sup>30</sup>, wonach die Verstaatlichung des Vermögens von Anstalten des öffentlichen Rechts eine reine Neuordnung des Vermögens, jedoch kein restitutionsfähiger Enteignungsakt gewesen sei. Etwas anderes könne auch nicht für Stiftungen des öffentlichen Rechts gelten.

## 2. Entscheidungen der Finanzgerichte zur Stiftungsbesteuerung

#### a) Bundesfinanzhof

##### – *BFH zur Umsatzsteuerbefreiung ambulanter psychotherapeutischer Behandlungen durch Angestellte einer gemeinnützigen Stiftung<sup>31</sup>*

Eine gemeinnützige Stiftung hatte eine ambulante psychotherapeutische Behandlung angeboten. Durchgeführt wurde sie von Diplompsychologen, die zwar eine psychotherapeutische Zusatzausbildung und eine Zulassung als Heilpraktiker, jedoch keine ärztliche Approbation hatten. Der BFH entschied, dass diese Leistungen nicht gem. § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG (1980) umsatzsteuerbefreit seien. Zwar seien Leistungen als Heilpraktiker grundsätzlich nach dieser Vorschrift umsatzsteuerbefreit, doch greife angesichts der engen Verbindung mit dem Betrieb der Ambulanz die Spezialvorschrift des § 4 Nr. 16 c UStG. Dies ermögliche keine Umsatzsteuerbefreiung, da die Ambulanz nicht unter ärztlicher Aufsicht stehe.

Der BFH hielt es jedoch für denkbar, dass eine Umsatzsteuerbefreiung unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b oder c. der Richtlinie 77/388/EWG gestützt werden könne, da diese Vorschrift auch die »mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verknüpften Umsätze« und »andere als ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen« als Kran-

28 Karsten Schmidt, Rpfleger 1988, 45 ff.

29 BVerwG, Beschluss vom 17. 1. 2001, 8 B 270/00, nicht veröffentlicht.

30 Vgl. BVerwG, Beschluss vom 10.7.1997, 3 B 165/96, ZÖV 1997, 422 ff.

31 BFH, Beschluss vom 14.12.2000, V R 1/98, DB 2001, 416 ff.



kenhäuser privilegiere. Der BFH legte deshalb diese Auslegungsfrage dem EUGH zur Vorabentscheidung vor.

– *BFH zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Stiftung des bürgerlichen Rechts*<sup>32</sup>

Eine gemeinnützige Stiftung des bürgerlichen Rechts erbt mehrere Kommanditanteile an Publikumsgesellschaften. Das Betriebsstättenfinanzamt unterwarf die Gewinne aus diesen Anteilen als Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb der Besteuerung. Dem gegenüber hielt die Stiftung die Gewinne für Einkünfte aus Vermögensverwaltung. Das FG hatte die Klage der Stiftung abgewiesen. Die dagegen gewandte Revision blieb ohne Erfolg. Nach Ansicht des BFH stellen Beteiligungen an gewerblich tätigen Personengesellschaften keine Form der Vermögensverwaltung dar. Dies soll auch dann gelten, sofern es sich um Unterbeteiligungen oder Kommanditanteile, ohne Einfluss auf die Geschäftsführung handelt. Ausschlaggebend sei allein der Charakter einer Mitunternehmerschaft.

– *BFH zur Vererbbarkeit von Verlustabzügen an steuerbegünstigte Stiftungen*<sup>33</sup>

Eine steuerbegünstigte Stiftung hatte einen Kommanditanteil an einer GmbH & Co. KG geerbt und aus diesem Anteil körperschaftssteuerpflichtige Gewinne erzielt. Zur Gewinnminderung machte sie Verlustvorträge der Erblasserin geltend, die vom Finanzamt nicht anerkannt wurden. Der I. Senat entschied nach einer Divergenzfrage<sup>34</sup>, dass Verlustvorträge auch an steuerbegünstigte Stiftungen vererbt werden könnten. Diesem Ergebnis stehe die bisherige Rechtsprechung des BFH nicht entgegen, wonach ein Gesamtrechtsnachfolger den Verlust seines Vorgängers nur dann geltend machen könne, wenn er ihn selbst getragen habe. Eine »wirtschaftliche Belastung« des Erben fehle nämlich nach dieser Rechtsprechung nur dort, wo der Erbe für die Nachlassverbindlichkeiten entweder gar nicht oder nur beschränkt hafte<sup>35</sup>. Diese Konstellation sei im konkreten Fall jedoch nicht gegeben.

– *BFH zum Bestimmtheitsersfordernis einer Stiftungssatzung*<sup>36</sup>

Eine Stiftung hatte als satzungsgemäßen Zweck die »selbstlose Unterstützung von Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind«. Das Finanzamt lehnte den Antrag auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung über die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke mit der Begründung ab, die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung widme sich eher der Verbreitung einer bestimmten Heilslehre. Der Antrag auf Erlaß einer einstweiligen An-

32 BFH, Urteil vom 27.3.2001, *I R 78/99*, DB 2001, 1231 ff.

33 BFH, Urteil vom 16.5.2001, *VII B 200/98*, NJW 2001, 3726 ff. = FR 2001, 837.

34 BFH, Beschluss vom 29.3.2000, *I R 76/99*, BFHE 191, 353 = DStR 2000, 1220 ff. = BStBl. II 2000, 622=ZEV 2000, 330 = NJW 2000, 3160.

35 BFH, Urteil vom 5.5.1999, *XI R 1/97*, BFHE 189, 57 = BStBl. II, 1999, 652 ff.

36 BFH, Beschluss vom 11.6.2001, *I B 30/01*, BFH NV 2001, 1223 ff.

ordnung wurde abgelehnt<sup>37</sup>. Die dagegen gerichtete Beschwerde hatte Erfolg. Der BFH äußert in seiner Entscheidung die Ansicht, für die vorläufige Anerkennung eines mildtätigen Stiftungszweckes komme es primär auf die Aussage in der Satzung an. Der Stiftungszweck sei insofern hinreichend bestimmt. Die tatsächliche Geschäftsführung müsse auch nicht weiter durch die Satzung konkretisiert werden. Im Gegenteil habe das Finanzamt einen Widerspruch zwischen Satzung und Geschäftsführung schlüssig darzulegen und glaubhaft zu machen. Da dies nicht geschehen sei, habe das Rechtsmittel der Stiftung zum Erfolg führen müssen.

– *BFH zur Zurechnungsbesteuerung ausländischen Stiftungsvermögens gem. § 15 AStG*<sup>38</sup>

Eine Familie mit Wohnsitz in Deutschland bezog laufend Zuwendungen von einer Familienstiftung in Liechtenstein. Das Finanzamt rechnete bei der Veranlagung zur Vermögenssteuer das Kapital dieser Familienstiftung den Klägern gem. § 15 AStG zu. Die dagegen gerichtete Klage blieb in erster Instanz erfolglos. Der BFH hob das Urteil auf und verwies die Sache zur erneuten Entscheidung zurück. Nach seiner Ansicht waren die Feststellungen des Finanzgerichts zu den tatsächlichen Voraussetzungen einer Zurechnungsbesteuerung unzureichend. Es habe die Stiftungserrichtung ohne weiteres der Familie der Kläger zugerechnet, obwohl möglich sei, dass sie wirtschaftlich in die Sphäre Dritter falle, was eine Anwendung von § 15 AStG ausschließen würde. Unabhängig davon stellte der BFH jedoch fest, dass eine Anwendung von § 15 AStG in rechtlicher Hinsicht nicht zu beanstanden sei. Eine Familienstiftung in Liechtenstein entspreche durchaus einer privatrechtlichen Stiftung in Deutschland. Die Anwendung von § 15 AStG setze keine Umgehungsabsicht i.S.v. § 42 AO beim Stifter voraus. Die Vorschrift könne auch dann angewendet werden, wenn die Destinatäre der Familienstiftung keinen direkten Rechtsanspruch auf Leistungen hätten, solange ihre Rechtsposition als solche gesichert sei. Auch verstoße die Regelung nicht gegen Art. 14 Abs. 1 GG.

#### b) Entscheidungen der Finanzgerichte

– *FG Köln zur Körperschaftssteuerpflicht nicht rechtsfähiger Stiftungen*<sup>39</sup>

Eine Stadt hatte ein Landgut als Stiftungsvermögen geerbt mit der Auflage, die Erträge für Nachkommen der Verstorbenen und bei deren Aussterben für die Förderung bedürftiger Bürgerkinder zu verwenden. Nach der Einrichtung als gemeinnützige und mildtätige Stiftung hatte sie nur noch bedürftige Nachkommen in Höhe des Sozialhilfesatzes gefördert, der Rest ging an Stadtkinder. Das Gericht stufte die Stiftung als körperschaftssteuerpflichtig ein. Die Frage, ob die Stiftung öffentlich-rechtlich oder privat-rechtlich sei, ließ das Gericht offen, da die Steuerpflicht entweder gem. § 1 I

37 FG München, Beschluss vom 31.1.2001, 6 V 5752/00, EFG 2001, 705 f.; Beschwerde eingelegt.

38 BFH, Urteil vom 25.4.2001, II R 14/98, ZEV 2001, 500 mit Anmerkung von Vogt = ISTR 2001, 592 ff. mit Anmerkung von Maier.

39 FG Köln, Urteil vom 25.8.2000, 13 K 7617/96, DStRE 2001, 136 ff.; Revision eingelegt.

Nr. 5 KStG oder nach § 3 I KStG bestehe. § 1 I Nr. 6 KStG sei nicht anwendbar, da die Stiftung ausschließlich im Familieninteresse handle.

- *FG München zum Verlust der Gemeinnützigkeit wegen Unterhaltsleistungen an die Witwe des Stifters*<sup>40</sup>

Das Gericht verneinte die Gemeinnützigkeit einer Stiftung, sofern diese an die Witwe des Stifters Unterhaltszahlungen leiste und deshalb keine Mittel mehr für die Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke verfügbar seien.

- *FG München zur Freiwilligkeit als Voraussetzung des Spendenabzugs*<sup>41</sup>

Die Klägerin machte Sonderausgabenabzüge aufgrund der Zuwendung eines Gemäldes an eine gemeinnützige Stiftung geltend. Der Vater der Klägerin hatte diese Stiftung begründet und sich vertraglich zur Einbringung des Gemäldes verpflichtet. Das Finanzamt erkannte die Zuwendung nicht als Spende an. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos. Das Gericht war der Ansicht, dass der Übereignung des Gemäldes die für eine Spende charakteristische Freiwilligkeit fehle. Die Klägerin habe vielmehr als Erbin des Stifters die Pflicht gehabt, das vertraglich versprochene Gemälde der Stiftung zukommen zu lassen.

- *FG Rheinland-Pfalz zum Verhältnis von Spendenabzug und Erbschaftssteuerbefreiung bei Weitergabe eines als Betriebseinnahme versteuerten Erbes an eine gemeinnützige Stiftung*<sup>42</sup>

Eine Anstalt des öffentlichen Rechts hatte eine ihr zugewandte Erbschaft zunächst als Betriebseinnahme versteuert und dann an eine gemeinnützige Sparkassenstiftung weitergegeben. Nach entsprechendem Spendenabzug begehrte die Anstalt auch die Befreiung von der Erbschaftssteuer gem. § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (1998). Das Gericht wies die Klage unter Hinweis auf den gegenseitigen Ausschluss von Spendenabzug und Erbschaftssteuerbefreiung ab. Die Ansicht der Klägerin, der Spendenabzug habe lediglich die Folgen der einkommenssteuerlichen Erfassung rückgängig gemacht, so dass ihr auch die Erbschaftssteuerbefreiung zustehe, ließ das Gericht nicht gelten. Sofern sich die Klägerin auf die übermäßige Belastung durch die Einkommenssteuer berufe, so könne dies für Erbschaftsbesteuerung nicht maßgeblich sein.

40 FG München, Urteil vom 24.2.2000, 7 K 965/98, EFG 2000, 774 f; rechtskräftig.

41 FG München, Urteil vom 11.9.2000, 13 K 2898/96, nicht veröffentlicht; rechtskräftig.

42 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 27.4.2001, 4 K 1671/00, DStRE 2001, 873 ff. = ZERB 2001, 138 ff. mit Anmerkung Daragan; rechtskräftig.

3. Entscheidungen der Finanzgerichte zur Vereinsbesteuerung  
und zur gemeinnützigen GmbH

a) Bundesfinanzhof

- *BFH zur Umsatzsteuerbefreiung einer mildtätigen GmbH für Pflege- und Versorgungsleistungen*<sup>43</sup>

Eine mildtätige GmbH hatte im Rahmen eines ambulanten Pflegedienstes sowohl Krankenpflegeleistungen als auch Haushalts- und Grundpflegeleistungen angeboten. Der BFH führte in seiner Entscheidung aus, die Krankenpflegeleistung sei gem. § 4 Nr. 14 S. 1 UStG (1980) für den damaligen Zeitraum umsatzsteuerbefreit. Dies gelte allerdings nicht für Leistungen der Grundpflege und hauswirtschaftliche Dienste. Da es jedoch möglich sei, dass diese Leistungen aufgrund der Richtlinie 77/388/EWG steuerbefreit seien, entschloss sich der BFH zu einer entsprechenden Vorlage an den EuGH.

- *BFH zur Umsatzsteuerpflicht der entgeltlichen Überlassung von Sportanlagen*<sup>44</sup>

Zu beurteilen war die Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Sportanlage durch den gemeinnützigen Sportverein gem. § 4 Nr. 12 Buchstb. A UStG (1980) umsatzsteuerbefreit sei. Bislang hatte der BFH hierbei eine differenzierende Ansicht vertreten wonach die Nutzungsüberlassung in Grundstücksvermietung, Vermietung von Betriebsvorrichtungen und Leistung sonstiger Art unterteilt werden könne. Diese Ansicht gab der BFH zu Gunsten einer einheitlichen Wesensbetrachtung des Umsatzes auf. Es sei vielmehr zu untersuchen, ob aus der Sicht des Verbrauchers eine einheitliche Leistung oder mehrere selbständige Hauptleistungen geschuldet seien.

- *BFH zur Umsatzsteuerpflicht eines gemeinnützigen Eislaufvereins*<sup>45</sup>

Der BFH entschied, ob ein als gemeinnützig anerkannter Eislaufvereins, der seine Kunsteisbahn Mitgliedern und Nichtmitgliedern gegen Entgelt zur Verfügung stellt und Schlittschuhe vermietet, diese Einnahmen nach dem vollen oder ermäßigten Umsatzsteuersatz versteuern müsse. Der BFH hielt eine ermäßigte Besteuerung als Zweckbetrieb i.S. von § 65 Nr. 3 AO für möglich, erachtete die Feststellungen der Vorinstanz zur tatsächlichen Wettbewerbssituation jedoch für unzureichend und verwies die Sache zur erneuten Entscheidung an das FG zurück.

- *BFH zum Aktivierungsverbot bei einer ehemals gemeinnützigen Stadtentwicklungsgesellschaft*<sup>46</sup>

Der BFH entschied die Frage, ob ein ehemals gemeinnütziges Stadtentwicklungs- und Sanierungsunternehmen nach Wegfall der Gemeinnützigkeit gem. § 8 Abs. 1 KStG

43 BFH, Beschluss vom 3.2.2000, *V R I/98*, DB 2000, 1107.

44 BFH, Urteil vom 31.5. 2001, *V R 97/98*, DStR 2001, 1345 ff. = DB 2001, 1759 ff.

45 BFH-Urteil vom 30.3.2000, *V R 30/99*, BStBl. II 2000, 705 = DB 2000, 1547 f. = DStR 2000, 1256 ff.

46 BFH-Urteil vom 9.8.2000, *I R 69/98*, DB 2000, 2300.

i.V.m. § 5 Abs. 2 EStG in seiner Anfangsbilanz selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter aktivieren dürfe. Der BFH war der Ansicht, dass das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG nicht für die gem. § 13 Abs. 1 bzw. Abs. 2 KStG aufzustellenden Schluss- und Anfangsbilanzen gelte. Weder aus den Materialien noch aus dem Wortlaut des § 13 III 1 KStG ergebe sich eine andere Auslegungsmöglichkeit.

– *BFH zur Festsetzungsverjährung bei Wegfall der Gemeinnützigkeit durch Satzungsänderung einer gemeinnützigen GmbH*<sup>47</sup>

Eine GmbH war für den Zeitraum von 1987 bis 1990 als gemeinnützig anerkannt worden. Im Jahre 1992 wurde beschlossen, die Verwendung des Gesellschaftsvermögens für steuerbegünstigte Zwecke bei Auflösung der Gesellschaft aus der Satzung zu streichen. Die Satzungsänderung wurde 1993 im Handelsregister eingetragen. 1997 veranlagte das zuständige Finanzamt die GmbH für die Jahre 1987 und 1988 zur Körperschafts- und Gewerbesteuer und für die Jahre 1988 und 1990 zur Vermögenssteuer. Der BFH hielt die rückwirkende Veranlagung für rechtmäßig. Gem. § 61 Abs. 3 Satz 2 AO sei die Satzung der GmbH mit ihrer Änderung als von Anfang an unzureichend für eine steuerliche Privilegierung anzusehen. Dabei begrenze § 61 Abs. 3 Satz 1 AO lediglich den Zeitraum der Rückwirkungsfolgen. Für die Frist zum Erlass der Nachsteuerungsbescheide sei hingegen § 175 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 169 AO ausschlaggebend. Die danach einschlägige Vier-Jahres-Frist beginne erst mit dem Abschluss des Änderungsverfahrens, folglich mit der Eintragung im Handelsregister.

– *BFH zur Gemeinnützigkeit eines Skatvereins*<sup>48</sup>

Ein Skatverein hatte die »Pflege, Ausbreitung und Reinerhaltung des Skatspiels« zum Satzungszweck. Ihm war die beantragte Körperschaftssteuerfreistellung versagt worden. Der BFH entschied, die Förderung des Skatspiels falle weder unter die steuerbegünstigte Brauchtumsförderung, noch unter die Förderung des Sports. Zur Brauchtumsförderung fehle die bewußte Traditions- und Brauchtumpflege, zur Förderung des Sports die körperliche Ertüchtigung.

#### b) Entscheidungen der Finanzgerichte

– *FG Baden-Württemberg zur Umsatzsteuerpflicht der Treuhand- und Buchungsstelle eines Diakonischen Werkes*<sup>49</sup>

Von einem Diakonischen Werk war eine Treuhand- und Buchungsstelle eingerichtet worden, die gegen Entgelt Buchführungsaufgaben übernahm. Das Gericht sah darin keine Tätigkeit für einen Zweckbetrieb im Sinne von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstb. a UStG, da die Buchungsstelle zur Erreichung der gemeinnützigen Zwecke nicht unentbehrlich sei. Da die Leistung daneben Dritten, außerhalb des satzungsgemäß begün-

47 BFH, Urteil vom 25.4.2001, *I R 22/00*, DB 2001, 1538 ff. = BStBl. II 2001, 518 ff.

48 BFH, Urteil vom 17.2.2000, *I R 108, 109/98*, BFH NV 2000, 1071 f.

49 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 10.1.2001, *10 K 276/98*, EFG 2001, 936 f.; rechtskräftig.

stigten Personenkreises, zukommen sollte, lehnte das Gericht auch eine Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 18 UStG ab. Die Leistung der Buchungsstelle sei vielmehr im vollen Umfang umsatzsteuerpflichtig.

– *FG des Landes Brandenburg zur Durchführung von Flugtagen als Zweckbetrieb*<sup>50</sup>

Das Gericht sah in der Durchführung von Flugtagen keinen Zweckbetrieb i.S.v. § 67 a AO bzw. § 65 AO, da der Schwerpunkt der Flugtage auf Information und Unterhaltung der Zuschauer und nicht auf der aktiven Sportausführung beruhe.

– *FG Berlin zur partiellen Umsatzsteuerpflicht eines Mietervereins*<sup>51</sup>

Ein Mieterverein hatte seinen Mitgliedern eine verbilligte Gruppenrechtsschutzversicherung angeboten. Das Gericht sah darin einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit partieller Umsatzsteuerpflicht. Die Vermittlung einer Rechtsschutzversicherung, so das Gericht, erfolge in Gewinnerzielungsabsicht und nicht zu Vereinszwecken.

– *FG Köln zur Umsatzsteuerpflicht eines gemeinnützigen Vereins*<sup>52</sup>

Ein gemeinnütziger Verein zur Förderung des Luftsports hatte seine Ballone unentgeltlich an Unternehmen zum Werbeauftritt überlassen. In dem Angebot des Vereins, so das Gericht, liege eine Werbeleistung i.S.v § 3a IV Nr. 2 UStG, da die Produkte der werbenden Unternehmen der Öffentlichkeit bekannt gemacht würden.

– *FG München zur Zuordnung von Ausgaben eines Pferdesportvereins zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb*<sup>53</sup>

Ein Pferdesportverein hatte ein Totalisatorenunternehmen eingerichtet, dessen behördliche Genehmigung die Auflage enthielt, bestimmte Ausgaben zu machen, die eigentlich dem steuerbegünstigten Vereinszweck entsprachen. Das Gericht ordnete diese Ausgaben dem Wirtschaftsbetrieb zu. Ausgaben eines Vereins, die auf Grund behördlicher Auflage zur Genehmigung eines Wirtschaftsbetriebs erfolgten, seien dem Wirtschaftsbetrieb auch dann zuzurechnen, wenn sie den ideellen Bereich des Vereins betreffen.

– *FG München zur Spendenhaftung*<sup>54</sup>

Nach Ansicht des Gerichts erstreckt sich die Spendenhaftung gem. § 10b Abs. 4 EStG auch auf den Fall, dass eine vorläufige Gemeinnützigkeit im Körperschaftssteuerver-

50 FG des Landes Brandenburg, Urteil vom 17.1.2001, 2 K 1742/98, EFG 2001, 398 f.; vorläufig nicht rechtskräftig.

51 FG Berlin, Urteil vom 11.9.2000, 8 K 8516/97, EFG 2001, 104; rechtskräftig.

52 FG Köln, Urteil vom 13.12.2000, 7 K 6694/98, DStRE 2001, 252 ff.; Revision eingelegt.

53 FG München, Beschluss vom 26.4.2001, 6 V 5173/00, EFG 2001, 952 ff. mit Anmerkung Neu; rechtskräftig.

54 FG München, Beschluss vom 22.3.2001, 7 V 4469/00, EFG 2001, 838 ff. mit Anmerkung von Valentin; Beschwerde eingelegt.

anlagungsverfahren aberkannt wird. Dann liege stets eine Fehlverwendung vor, ungeachtet der Frage, wie die jeweilige Spenden tatsächlich verwendet worden seien.

– *FG München zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins*<sup>55</sup>

Ein gemeinnütziger Verein führte im Rahmen seiner satzungsgemäßen Zwecke Fortbildungsveranstaltungen durch. Auf diesen Veranstaltungen räumte er gegen Entgelt verschiedenen Wirtschaftsunternehmen die Möglichkeit ein, ihre Produkte zu bewerben. Das Gericht sah darin einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da es nicht darauf ankomme, ob der Verein selbst tätig werde, sondern allein darauf, dass die eingeräumte Werbemöglichkeit eine entgeltliche Leistung gegenüber Dritten sei.

– *FG München zum Gebot der zweckentsprechenden Mittelverwendung*<sup>56</sup>

Ein Vereinsvorstand hatte für seine Tätigkeit ein Entgelt erhalten, obwohl dies nicht in der Satzung vorgesehen war. Das Gericht sah darin einen gemeinnützigkeitsschädlichen Verstoß gegen das Gebot der zweckentsprechenden Mittelverwendung. Selbst wenn in der Satzung eine Aufwandsentschädigung vorgesehen sei, so führte es weiter aus, könne diese nicht so hoch sein, wie das Entgelt für die berufliche Tätigkeit des Vorstandsmitgliedes.

– *FG München zur Mitgliederwerbung eines gemeinnützigen Vereins*<sup>57</sup>

Ein Verein hatte eine Agentur mit der Mitgliederwerbung beauftragt. Als Gegenleistung sollte sie von den jeweiligen Mitgliedsbeiträgen einen Anteil erhalten. Das Gericht sah darin einen Verstoß gegen die Selbstlosigkeit und wies die Klage des Vereins gegen die Versagung der Gemeinnützigkeitsbescheinigung ab. Der Anteil an Mitgliedsbeiträgen, so das Gericht, sei eine Gegenleistung zu eigennützigen Zwecken.

– *FG München zur Vermarktung der Rechte eines gemeinnützigen Vereins durch Dritte*<sup>58</sup>

Ein Sportverein hatte eine Veranstaltung durch einen Ausrichter planen und durchführen lassen, der auch die Rechte dieser Veranstaltung gewinnbringend vermarkten sollte. Das Finanzamt bewertete dies als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dem gegenüber argumentierte der Verein, daß die Durchführung der Veranstaltung und deren Vermarktung in den Händen Dritter läge. Das Gericht wies die Klage mit der Begründung ab, ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb läge auch dann vor, wenn zwar ein Dritter Rechte gewinnbringend vermarkte, dabei jedoch auf die Unterstützung des Rechtsinhabers angewiesen sei.

55 FG München, Beschluss vom 20.11.2000, 7V 4362/00, EFG 2001, 539; Beschwerde eingelegt.

56 FG München, Urteil vom 21.11.2000, 7V 4116/00, EFG 2001, 538; Revision eingelegt.

57 FG München, Urteil vom 7.5.2001, 7 K 815/98, EFG 2001, 1178; Revision eingelegt.

58 FG München, Beschluss vom 5.4.2001, 7 V 574/01, EFG 2001, 950; rechtskräftig.

– *FG Münster zur Gemeinnützigkeit eines Golfclubs*<sup>59</sup>

Ein Golfclub verabredete mit seinen Mitgliedern bei deren Eintritt sowohl die Höhe einer Spende, als auch den Erwerb eines Kommanditanteils an der Platzbetriebsgesellschaft. Das Gericht sah den verbundenen Erwerb eines Geschäftsanteils nicht als gemeinnützigkeitsschädlich an. Entscheidend sei, dass nicht der Verein, sondern das jeweilige Mitglied Mitunternehmer der Betriebsgesellschaft werde. Für die Gemeinnützigkeit des Golfclubs sei dies ohne Auswirkung.

– *FG Nürnberg zur Abgrenzung von Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb*<sup>60</sup>

Die Freiwillige Feuerwehr eines Ortes hatte zu ihrem 125jährigem Jubiläum einen Festumzug veranstaltet und einen Festzeltbetrieb mit zwei Unterhaltungsabenden eingerichtet. Streitig war, ob die Ausgaben für Umzug und Zelt dem wirtschaftlichen oder ideellen Bereich zugeordnet werden mussten. An sich sei die Jubiläumsveranstaltung eines gemeinnützigen Vereins dem ideellen Bereich zuzuordnen. Das Gericht wertete allerdings den Festzeltbetrieb als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da insofern der Erwerbgedanke im Vordergrund stehe. Ein Festumzug könne hingegen sowohl dem ideellen als auch dem wirtschaftlichen Bereich zuzuordnen sein. Es müsse gefragt werden, ob der Umzug den Verein und seine Leistungen in den Vordergrund stelle oder primär dazu diene, die Zuschauer für das Festzelt zu begeistern. Die einzelnen Ausgabeposten seien dem jeweiligen Veranstaltungsbereich zuzuordnen. Aufwendungen für den Festzeltbetrieb könnten demnach gewinnmindernd abgezogen werden.

– *FG Nürnberg zum Bestimmtheiterfordernis eines Satzungszwecks*<sup>61</sup>

Zu entscheiden war, welche gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen an die Formulierung des Stiftungszwecks zu stellen waren. Ein Verein hatte sich in seiner Satzung lediglich auf die Förderung der Religion im Sinne der Lehren von Jesus von Nazareth und Franz von Assisi bezogen. Das Gericht entschied, dass es bei der Satzung einer Kirchengemeinschaft für den Satzungszweck gem. § 60 AO nicht ausreiche, sich nur allgemein auf die Personen Jesu Christi und Franz von Assisi zu beziehen.

– *FG Rheinland-Pfalz zur Freiwilligkeit »erwarteter« Spenden an einen Golfclub*<sup>62</sup>

In einem Golfclub hatten neue Mitglieder im Eintrittsjahr Spenden geleistet, wobei sie unter dem Druck standen, nicht gern gelitten zu sein, wenn sie nicht spendeten. Das Gericht verneinte die Spendenqualität dieser Zuwendungen mit der Begründung, dass die entsprechende Spendenbereitschaft nicht vorhanden sei und die Zuwendungen im

59 FG Münster, Urteil vom 21.1.2001, 9 K 1265/97, EFG 2001, 613; Revision eingelegt.

60 FG Nürnberg, Urteil vom 31.5.2001, I 61/00, EFG 2001, 1162=DStRE 2001, 1299 ff.; rechtskräftig.

61 FG Nürnberg, Urteil vom 29.8.2000, I 78/99, EFG 2000, 1351=DStRE 2000, 1324; rechtskräftig.

62 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 10.1.2000, 5 K 1397/98, DStRE 2000, 399 ff.; Revision eingelegt.



unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb der Mitgliedschaft und den damit verbundenen Nutzungsmöglichkeiten der Einrichtungen ständen.

- *FG des Saarlandes zur verdeckten Gewinnausschüttung einer gemeinnützigen GmbH*<sup>63</sup>

Eine selbstlose Förderung der Allgemeinheit durch eine gemeinnützige GmbH setzt voraus, dass die Gesellschafter keine Gewinnanteile erhalten. Im konkreten Fall wurde ein Grundstück der gGmbH deutlich unter Preis verkauft. Der niedrige Verkaufspreis sollte durch ein Schuldanerkenntnis des Erwerbers gegenüber dem Alleingesellschafter der GmbH ausgeglichen werden. Darin sah das Gericht eine verdeckte Gewinnausschüttung.

- *Schleswig-Holsteinisches FG zur Steuerpflicht eines mit Verwaltungsaufgaben beauftragten Wohlfahrtsverbandes*<sup>64</sup>

Das Gericht entschied die Frage, ob ein Verband der Wohlfahrtspflege, der gegen Entgelt verschiedene Verwaltungsaufgaben in Zusammenhang mit der Beschäftigung von Zivildienstleistenden im Namen und Auftrag des Bundesamtes für Zivildienst durchführte, hinsichtlich des erhaltenen Entgelts steuerpflichtig ist. Dies wurde bejaht, da weder § 14 Nr.18a UStG noch § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG in Betracht kämen. Auch sei der Verband kein Zweckbetrieb i.S.d. § 66 Abs. 1, Abs. 2 AO, da seine Leistungen nicht zu zwei Dritteln behinderten Personen zugute kämen. Schließlich sei auch § 65 AO nicht einschlägig.

- *Schleswig-Holsteinisches FG zum Vertrauensschutz beim Spendenabzug*<sup>65</sup>

Ein Ehepaar hatte einem gemeinnützigen Verein zur Förderung der Waldorfpädagogik Mitgliedsbeiträge und Investitionsbeihilfen zukommen lassen. Der Verein unterstützte einen Waldorfkindergarten und eine Waldorfschule, die von den Kindern der Kläger besucht wurde. Das Finanzamt hatte einen Spendenabzug mit der Begründung abgelehnt, die Zuwendungen seien Gegenleistungen für den Schulbesuch der Kinder. Nach Ansicht des Gerichts sei es für den Vertrauensschutz der Kläger ausschlaggebend, dass der Verein eine formell rechtmäßige Spendenbestätigung erstellt habe. Die Frage der Unentgeltlichkeit sei angesichts dessen durch das Wohnsitzfinanzamt nicht zu prüfen, solange kein Anhalt für die Bösgläubigkeit der Spender bestehe.

63 FG des Saarlandes, Urteil vom 30.8.2000, *I K 223/96*, EFG 2000, 1352; rechtskräftig.

64 Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 5.12.2000, *IV 224/99*, EFG 2001, 410 ff.; Revision eingelegt.

65 Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28.3.2001, *II 883/97*, EFG 2001, 815 ff.; Revision eingelegt.

#### 4. Verwaltungsanweisungen

##### a) BMF-Schreiben und Nichtanwendungserlasse

###### – *BMF-Schreiben zu den Mustern für Zuwendungsbestätigungen*<sup>66</sup>

Bis zum 30.6.2000 konnten nach diesem Schreiben alte Muster für Zuwendungsbestätigungen noch verwendet werden, grundsätzlich sollten aber ab 1.1.2000 die neuen Muster Verwendung finden, die im BStBl Teil I, 1999, 979 veröffentlicht sind.

###### – *BMF-Schreiben zu den Mustern für Zuwendungsbestätigungen*<sup>67</sup>

Aufgrund der Neuordnung des Spendenrechts wurden neue Muster für Zuwendungsbestätigungen aufgelegt, die in den vier Anlagen dieses Schreibens enthalten sind. Anerkannt waren für das ganze Jahr 2000 auch die Muster des BMF-Schreibens vom 18.11.99<sup>68</sup>. Wenn allerdings die Bezeichnung des Ausstellers diesen nicht eindeutig als Stiftung qualifizierte, waren Zusätze wie »Stiftung des öffentlichen Rechts« oder ähnliches beizufügen.

Bei den neuen Vordrucken ist aus der Überschrift ersichtlich, dass es sich um eine Stiftung des öffentlichen oder privaten Rechts handelt, so daß kein Zusatz erforderlich ist. Eine Ausnahme bilden lediglich Stiftungen mit einem nicht i.S.v. § 10b Abs. 1, Satz 1 EStG begünstigten Zweck. Hier muss ein konkreter gemeinnütziger Zweck angegeben werden.

###### – *BMF-Schreiben zum DBA Schweiz*<sup>69</sup>

Das Schreiben hebt die BMF-Schreiben vom 27.7.1992, 27.6.1995 und 12.11.1996 bezüglich der Steuerbefreiungen bei Zuwendungen zu gemeinnützigen und wohltätigen Zwecken im DBA-Schweiz auf.

###### – *BMF-Schreiben zur vorläufigen Gemeinnützigkeit*<sup>70</sup>

Eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit von Körperschaften, so das BMF, sei möglich, wenn nachgewiesen werde, dass die Körperschaft künftig die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit erfülle. Dass ihr in der Vergangenheit die Gemeinnützigkeit versagt wurde, sei unerheblich.

Im BMF-Schreiben werden im übrigen Grundsätze für die Angemessenheit von Verwaltungsausgaben festgelegt. Die vom BFH im Urteil vom 23.2.1999<sup>71</sup> gezogene Grenze von 50 % sei keine allgemeine Grenze. Es sei vielmehr immer auf den Einzelfall abzustellen, wobei Ausgaben in der Gründungsphase oder für die Werbung neuer Mitglieder die Grenze durchaus nach oben ziehen könnten.

66 BMF-Schreiben vom 14.1.2000, *IV C 4- S 2223-277/99*, BStBl. I 2000, 132; DB 2000, 353.

67 BMF-Schreiben vom 7.12.2000, *IV C 4- C 2223-934/00*, BStBl. I 2000, 1557 ff. = DB 2001, 231.; inhaltsgleich bereits abgedruckt als BMF-Schreiben vom 8.12.2000, DB 2000, 2559.

68 BMF-Schreiben vom 18.11.1999, *IV C 4- S 2223- 211/9*, BStBl. I 1999, 979 = DB 1999, 2543.

69 BMF-Schreiben vom 25.4.2000, *IV B 3 -1301 Schz. 16/00*, ZEV 2000, 497.

70 BMF-Schreiben vom 15.5.2000, *IV C 6-S0170-35/00*, DStR 2000, 968 f.

71 BFH, Urteil vom 23.2. 1999, *XI 128/98*, ZEV 1999, 242.

– *BMF-Schreiben zur Umsatzsteuerpflicht von Pflegeeinrichtungen*<sup>72</sup>

Gem. § 4 Nr. 16e UStG sind alle Umsätze umfasst, die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und deren ambulanter Behandlung unmittelbar verbunden sind. Jede Einrichtung müsse nachweisen, dass die Pflegekosten im vorangegangenen Kalenderjahr in mindestens 40 % der Fälle ganz oder teilweise von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe getragen worden seien.

– *Nichtanwendungserlass des BMF zu Zweckbetrieben*<sup>73</sup>

Das Schreiben erklärt das Urteil des BFH vom 30.3.2000<sup>74</sup> für nicht anwendbar. Der BFH hatte entgegen der bislang herrschenden Rechtsprechung entschieden, dass potentieller Wettbewerb eines gemeinnützigen Betriebs mit einem anderen ebenfalls gemeinnützigen Betrieb nicht ausreichend sei zur Versagung der Eigenschaft als Zweckbetrieb. Vielmehr sei das Wettbewerbsverhältnis von der konkreten Wettbewerbssituation vor Ort abhängig. Das BMF hält diese Entscheidung für unzutreffend, da sie nicht § 65 Nr. 3 AO entspreche.

– *BMF-Schreiben zur zweckgemäßen Geschäftsführung*<sup>75</sup>

Wenn Satzungszweck und tatsächliche Geschäftsführung nicht identisch seien, so das BMF, könne die Körperschaft nur dann steuerlich begünstigt werden, wenn die begünstigten von den nicht begünstigten Tätigkeiten strikt getrennt würden. Dies müsse nachweisbar sein. Diesbezüglich kann auch auf das BMF-Schreiben vom 2.6.2000<sup>76</sup> verwiesen werden. Das BMF-Schreiben vom 24.1.1994<sup>77</sup> wird für nicht mehr anwendbar erklärt.

– *BMF-Schreiben zu den Mustern von Zuwendungsbestätigungen*<sup>78</sup>

Das Schreiben erläutert Einzelheiten zur Verwendung von verbindlichen Mustern für Zuwendungsbestätigungen i.S.d. § 50 EStDV.

– *BMF-Schreiben zu Spenden an die Stiftung »Erinnerung, Verantwortung und Zukunft«*<sup>79</sup>

Das Schreiben regelt die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an die aufgrund des Gesetzes vom 2.8.2000<sup>80</sup> errichtete Stiftung zu Gunsten ehemaliger Zwangsarbeiter. Zu-

72 BMF-Schreiben vom 18.5.2000, *IV D 2-S7172-7/00 II*, DB 2000, 1205 = DStR 2000, 1095.

73 BMF-Schreiben vom 27.11.2000, *IV C 6-S0183-22/00*, DStR 2000, 2132.

74 BFH, Urteil vom 30.3.2000, *V R 30/99*, DB 2000, 1547.

75 BMF-Schreiben vom 9.1.2001, *IV C 4-S2223-12/01*, DStR 2001, 129 = DB 2001, 173.

76 BMF-Schreiben vom 2.6.2000, *IV C 4-S2223-568/00*, BStBl. I 2000, 592.

77 BMF-Schreiben vom 24.1.1994, *IV B 4-S2223-7/94*, BStBl. I 1994, 139.

78 Siehe FN. 76.

79 BMF-Schreiben vom 5.9.2001, *IV C 4-2223-269/01*, DB 2001, 2019.

80 BGBl. I 2000, 1263.

wendungen sind danach aufgrund der Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte abzugsfähig.

– *BMF-Schreiben zur Nutzungsüberlassung von Sportstätten*<sup>81</sup>

Das BMF zieht mit seinem Schreiben die Konsequenz aus der geänderten Rechtsprechung des BFH zur Umsatzsteuerpflicht bei der Überlassung von Sportanlagen. In Anbetracht der einheitlichen steuerpflichtigen Leistung stehe dem Vermieter für die Vorbezüge auch der volle Vorsteuerabzug zu. Das Schreiben regelt im übrigen das Veranlagungsverfahren für noch nicht bestandskräftige Fälle.

b) Ministerielle Erlasse

– *Finanzministerium Bayern zum Sponsorship*<sup>82</sup>

Das FinMin. Bayern nimmt in seinem Erlass Stellung zu Zweifelsfragen zu Randnummer 9 des BMF-Schreibens vom 18.2.1998<sup>83</sup> und vertritt folgende Ansicht:

Die Benennung eines Saals nach dem Sponsor sei kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Die Einrichtung eines Sponsorenlogos auf der Internetseite eines gemeinnützigen Vereins, das mit einem Link zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Sponsors verbunden ist, sei als Werbeleistung des Vereins einzuordnen, weswegen die Einnahmen steuerpflichtig seien. Ohne Link lägen steuerbefreite Einnahmen vor.

– *Finanzministerium Bayern zu gemeinnützigen Forschungseinrichtungen*<sup>84</sup>

Nicht zu beanstanden ist nach diesem Erlaß die Planung einer gemeinnützigen Forschungseinrichtung, einen Teil der Auftragsforschung auf ihre 100 %ige Tochtergesellschaft zu übertragen, und dieser entgeltlich Personal und Geräte zur Verfügung zu stellen. Bis zum Erreichen der Überwiegensgrenze des § 68 Nr. 9 AO solle die Muttergesellschaft die Forschungsaufträge durchführen, um die Gemeinnützigkeit der Forschungseinrichtung beizubehalten. Ein Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO liege nicht vor.

– *Finanzministerium Niedersachsen und OFD Hannover zur Förderung hilfsbedürftiger Menschen*<sup>85</sup>

Erlass und Verfügung haben zum Inhalt, dass die Förderung hilfsbedürftiger Menschen zwar einen mildtätigen Zweck i.S.d. § 50 AO darstelle, der gem. § 58 Nr. 5 AO

81 BMF-Schreiben vom 15.10.2001, *IV B 7-S7100-220/01*, DB 2001, 2472.

82 FinMin. Bayern, Erlass vom 11.2.2000, *33-S0183-12/14-59238*, DB 2000, 548 = DStR 2000, 594.

83 BMF-Schreiben vom 18.2.1998, *IV B 7-S2144-40/98-IV B 7-S0183-62/98*, BStBl. I 1998, 212.

84 FinMin. Bayern, Erlass vom 13.4.2000, *33-0171-81/33-17787*, DB 2000, 954.

85 Erlass vom 3.2.2000 des Fin. Min. Niedersachsen, *S0177-15-31*, ZEV 2000, 194 = DStR 2000, 877; OFD Hannover, Verfügung vom 15.3.2000, *S0177-12-Sto214/S2729-326-StH233*, DB 2000, 1051.

auch nicht ausgeschlossen werde, wenn ein Drittel der Stiftungsmittel an Angehörige des Stifters oder diesen selbst flößen. Die Steuerbegünstigung sei jedoch ausgeschlossen, wenn nur hilfsbedürftige Angehörige des Stifters unterstützt würden, da dann die Verwandtschaft im Vordergrund stehe.

– *Finanzministerium Niedersachsen zur Gemeinnützigkeit von Schützenvereinen*<sup>86</sup>

In diesem Erlass wird festgestellt, daß Schützenvereine allein wegen der Förderung des Sports als gemeinnützig anzuerkennen sind. Eine Regelung in der Satzung, dass auch das Schützenbrauchtum gefördert werde, schade nicht. Einnahmen aus Schützenfesten seien jedoch steuerpflichtig.

– *Finanzministerium NRW zur Steuerbefreiung von Behindertentransporten*<sup>87</sup>

Für die Steuerbefreiung von Fahrzeugen, die der Beförderung von geistig oder körperlich Behinderten dienen, sei es unschädlich, wenn sie gelegentlich zur Beförderung von Personal eingesetzt würden. Eine spezielle Ausrüstung der Fahrzeuge sei nicht erforderlich, ausreichend sei eine entsprechende Kennzeichnung. Für den Behinderten-transport bereitgestellte Fahrzeuge seien auch steuerbegünstigt, wenn Behinderte nicht zu Krankenzwecken, sondern zur Teilnahme an Ereignissen des alltäglichen Leben befördert würden. Eine entsprechende Kennzeichnung der Krankenwagen sei dann jedoch erforderlich.

c) Verfügungen der Oberfinanzdirektionen

– *OFD Erfurt zur Steuerbefreiung von Wohlfahrtsverbänden*<sup>88</sup>

Die Verfügung äußert sich zur Besteuerung von Hausnotrufsystemen. Es wird festgestellt, dass, wenn es an einer Entgeltbeschränkung für vergleichbare Leistungen fehle, der allgemeine Umsatzsteuersatz anwendbar sei. Ein ermäßigter Steuersatz komme deswegen nicht in Frage, da Hausnotrufsysteme nicht zu den in Nr. 51, 52 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG aufgeführten Gegenständen gehörten.

– *OFD Erfurt zur Umsatzsteuerpflicht von Betreuungsvereinen*<sup>89</sup>

Die Verfügung nimmt Bezug auf das BMF-Schreiben vom 21.9.2000<sup>90</sup>. Bei Betreuungen gem. § 1897 II BGB könne ein Mitarbeiter eines anerkannten Betreuungsvereins die Betreuung übernehmen. Bei mittellosen Betreuten sei § 4 Nr. 18 UStG nicht anwendbar, da die gewährten Entgelte nicht hinter durchschnittlichen Gehältern zurückständen. Es gelte lediglich ein ermäßigter Steuersatz. Bei nicht mittellosen betreuten

86 FinMin. Niedersachsen, Erlass vom 28.3.2000, S0171-141-31, DStR 2000, 1093 = DB 2000, 900.

87 FinMin. NRW, Erlass vom 21.2.2000, S6105-16-VA1, DB 2000, 550.

88 OFD Erfurt, Verfügung vom 9.10.2000, S7175A-04-St343, DStR 2000, 2190.

89 OFD Erfurt, Verfügung vom 24.10.2000, S7175A-05-St341/S7185-A-01-St341, DStR 2000, 2133 f.

90 BMF-Schreiben vom 21.9.2000, IV D 2-S7175-19/00, BStBl. I 2000, 1251.

Personen sei hingegen § 4 Nr. 18c UStG erfüllt, wenn die geltend gemachte Betreuungsgütung hinter der durchschnittlich zu gewährenden Vergütung zurückbliebe.

– *OFD Frankfurt/Main zur Ermittlung von Spendenabzugsbeträgen*<sup>91</sup>

Die Verfügung erläutert die Grenzen des Spendenabzugs angesichts des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen. Die OFD bezieht sich sowohl auf Zuwendungen zur Förderung unterschiedlich begünstigter Stiftungszwecke als auch auf die mehrfache Geltendmachung von Zuwendungen.

– *OFD Frankfurt/Main zu Abgrenzungskriterien bei spendenbegünstigten Zwecken*<sup>92</sup>

Die Verfügung grenzt Körperschaften zur Förderung der in Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV aufgeführten kulturellen Zwecke zu den kulturfördernden Körperschaften ab, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen. Während die Mitgliedsbeiträge für erstere als Sonderausgaben geltend gemacht werden können, ist dies bei letzteren nicht der Fall. Abgrenzungskriterium soll die eigene kulturelle Betätigung der Mitglieder sein.

– *OFD Frankfurt/Main zu eigenwirtschaftlichen Vereinsinteressen*<sup>93</sup>

Nach dieser Verfügung sind Vereine, deren Mitglieder anderen Mitgliedern bei Vorrichtungen des täglichen Lebens gegen Entgelt helfen, nicht gemeinnützig, da vorwiegend eigenwirtschaftliche Interessen der Mitglieder gefördert würden.

Vereine, die als Seniorenvereine und -genossenschaften sich darauf beschränken, alte und hilfsbedürftige Menschen im täglichen Leben zu unterstützen, könnten als gemeinnützig eingestuft werden, wenn die aktiven Vereinsmitglieder ihre Dienstleistungen als Hilfspersonen des Vereins i.S.v. § 57 I 2 AO ausüben. Des weiteren dürften die eigennützigen Interessen nicht im Vordergrund stehen.

– *OFD Frankfurt/Main zur Gemeinnützigkeit von Mensaverеinen*<sup>94</sup>

Entgegen der bisherigen Ansicht kann nach diesen Verfügungen die Grundversorgung von Schülern und Schülerinnen mit Speisen und Getränken, z.B. durch sog. Mensaverеine, gemeinnützig sein.

– *OFD Frankfurt/Main zur Überlagerung von begünstigten und nicht begünstigten Zwecken*<sup>95</sup>

Sofern eine Körperschaft neben dem nicht spendenbegünstigten Hauptzweck mehrere spendenbegünstigte Nebenzwecke verfolge, seien Zuwendungen, so die Verfügung,

91 OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 16.2.2001, S2223-A-147-StII25/S2223A-155-StII25, DStR 2001, 1254.

92 OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 23.7.2001, S2223-A-157-StII25, DB 2001, 1856.

93 OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 29.5.2000, S0171-A123-StIII2, DB 2000, 1371.

94 OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 20.10.2000, S6184-A-14-StIII2, DB 2000, 2350; OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 18.6.2001, S0184-14-StIII2, DB 2001, 1535.

95 OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 11.7.2001, S2223-A-45-StII25, DB 2001, 1696.

nur dann abzugsfähig, wenn sie ausdrücklich für die spendenbegünstigten Zwecke bestimmt würden.

– *OFD Frankfurt/Main zur Gemeinnützigkeit preisverleihender Stiftungen*<sup>96</sup>

Die Verfügung bestätigt die Gemeinnützigkeit von Preisverleihungen. Ihre wirtschaftliche Verwertung durch den Ausgezeichneten sei nicht gemeinnützigkeitsschädlich. Die Selbstlosigkeit sei jedoch ausgeschlossen, sofern der Preis für Verdienste um die Stiftung verliehen werde und an die Stelle eines Entgeltes trete.

– *OFD Frankfurt/Main zur Gewinnpauschalierung von Blutspendediensten*<sup>97</sup>

Die Verfügung legt dar, wie nach der Einführung des § 64 Abs. 6 AO mit der Besteuerung der Blutspendedienste für die Vorjahre zu verfahren ist.

– *OFD Hannover zur Öffentlichkeitsarbeit von Präventionsräten*<sup>98</sup>

Präventionsräte, die durch gezielte Öffentlichkeitsarbeit, Aufklärung und Förderung modellhafter Projekte kommunaler Kriminalprävention tätig wurden, konnten bislang als gemeinnützig anerkannt werden. Durch die Verfügung wurden sie explizit in Abschnitt A Nr.17 der Anlage 1 zu § 48 II ESTDV aufgenommen.

– *OFD Hannover zur Gewinnbeteiligung von Vereinsmitgliedern*<sup>99</sup>

Verzichten Vereinsmitglieder zu Gunsten des Vereins auf eine Gewinnbeteiligung, indem sie mit dem Beitritt zur Gruppenversicherung des Vereins eine Zuwendungserklärung abgegeben, werden die überlassenen Gewinnanteile als steuerpflichtige Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingeordnet, da sie in unmittelbarem Zusammenhang mit den Leistungen des Vereins ständen. Dies wird damit begründet, dass eine Trennung in entgeltliche und unentgeltliche Leistungen ohne Rechtsgrundlage nicht zulässig sei. Werde eine gesonderte Vergütungsvereinbarung getroffen, z. B. als Verwaltungskostenbeitrag, könne der Rest als freiwillige Zuwendung steuerfrei bleiben.

– *OFD Hannover zur Vermögensbindung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO*<sup>100</sup>

Die Verfügung verneint eine satzungsgemäße Vermögensbindung gem. § 55 I Nr.4 AO, wenn für den Auflösungsfall der steuerbegünstigten Körperschaft eine ausländische Körperschaft als Vermögensempfängerin eingesetzt wird, da diese, weil sie eine auslän-

96 OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 25.6.2001, *S0171-A-20-StIII*, DB 2001, 1751.

97 OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 18.6.2001, *S0183-A-3-StIII2*, DB 2001, 1806.

98 OFD Hannover, Verfügung vom 12.1.2000, *S2729-302-Sto214/S2729-653-StH233*, DB 2000, 252.

99 OFD Hannover, Verfügung vom 14.2.2000, *S2729-211-Sto214/S2729-429-StH233*, DB 2000, 449 f.

100 OFD Hannover, Verfügung vom 17.2.2000, *S0180-1-Sto214/S2729-326-StH233*, DB 2000, 597 f.

dische Körperschaft ist, keine steuerbegünstigte Körperschaft sei. Steuerbegünstigt könne nur ein Inländer sein.

– *OFD Hannover zu Privatschulen*<sup>101</sup>

Nach dieser Verfügung sind Leistungen privater Schulen und anderer allgemein- oder berufsbildender Einrichtungen umsatzsteuerbefreit, wenn sie die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG erfüllen.

– *OFD Hannover zum Sponsorship*<sup>102</sup>

Die Verfügung führt aus, dass es für die Steuerfreiheit eines im übrigen gemeinnützigen Zwecken dienenden Vereins unschädlich sei, wenn er gegen Entgelt in seinen Namen eine Firmen- oder Markenbezeichnung aufnehme. Da das Entgelt jedoch dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sei, sei die Betriebsausgabenpauschale des AO-Anwendungserlasses zu § 64 I AO Rdnr. 4 von 25 % der Einnahmen anzuwenden.

– *OFD Hannover zu den Mustern für Zuwendungsbestätigungen*<sup>103</sup>

In Abweichung von den im BMF-Schreiben vom 19.11.1999<sup>104</sup> veröffentlichten Mustern für Zuwendungsbestätigungen trifft diese Verfügung eine eigene Regelung für die Fälle, in denen Pfarrgemeinschaften im Rahmen von Spendenaktionen Spenden sammeln und diese an das Bistum weiterleiten, zur Weitergabe an die begünstigte Institution.

– *OFD Hannover zur Umsatzsteuerbefreiung von Privatschulen*<sup>105</sup>

Die Verfügung erläutert, unter welchen Voraussetzungen Privatschulen und andere Bildungseinrichtungen gem. § 4 Nr. 21a UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Es handelt sich dabei vornehmlich um staatlich genehmigte oder nach Landesrecht erlaubte Ersatzschulen, um Ergänzungsschulen oder allgemeine Bildungseinrichtungen, die auf eine Prüfung vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts vorbereiten sollen.

– *OFD Kiel zur Gewerbesteuerpflicht von Wohnungsgesellschaften*<sup>106</sup>

Ehemals gemeinnützige Wohnungsgesellschaften hatten nach Eintritt in die Steuerpflicht körperschaftssteuerliche Organschaftsverhältnisse mit ihren Anteilseignern begründet und Ergebnisabführungsverträge geschlossen, aufgrund derer sie handelsrechtliche Gewinne an die Muttergesellschaften abführten, denen keine entsprechen-

101 OFD Hannover, Verfügung vom 17.3.2000, *S7179-18-Sto353/S7179-StH532*, DStR 2000, 1095.

102 OFD Hannover, Verfügung vom 4.4.2000, *S0171-141-31*, DB 2000, 900.

103 OFD Hannover, Verfügung vom 11.12.2000, *S2223-223-Sto242/2223-315-StH215*, DB 2001, 119.

104 Siehe FN. 68.

105 OFD Hannover, Verfügung vom 4.4.2001, *S7179-18-Sto353/S7179-6-StH532*, DStR 2001, 1349.

106 OFD Kiel, Verfügung vom 25.9.2000, *G1425-A-St261*, DB 2000, 2195.



den steuerrechtlichen Erträge gegenüberstanden, sogenannte Mehrabführungen. Die OFD vertritt hinsichtlich der gewerbesteuerrechtlichen Beurteilung die Auffassung, dass § 9 Nr.2a GewStG nicht anwendbar sei.

– *OFD Kiel*<sup>107</sup> und *OFD München zur Grundversorgung von Schülern*<sup>108</sup>

Beide Verfügungen stellen fest, dass die Grundversorgung von Schülerinnen und Schülern an Ganztagschulen keinen gemeinnützigen Zweck erfülle.

– *OFD Koblenz zum Spendenabzug*<sup>109</sup>

In der Verfügung werden vier Fallgruppen bestimmt, nach denen Spenden an Stiftungen steuerlich begünstigt werden:

- Stiftungen, bei denen 40.000 DM neben dem 5 %igen Spendenabzug abzugsfähig sind, z. B. bei Förderung sportlicher Zwecke,
- Stiftungen, bei denen 40.000 DM neben dem 10 %igen Abzug abzugsfähig sind, z. B. bei Förderung wissenschaftlicher Zwecke,
- Stiftungen, die keine förderungswürdigen Zwecke i.S.d. Anlage 1 zu § 48 II EStDV verfolgen, aber gemeinnützige Zwecke i.S.d. §§ 52–54 AO, z. B. Förderung des demokratischen Gemeinwesens. Hier sind insgesamt nur 40.000 DM abzugsfähig.
- Stiftungen, die gemeinnützige Zwecke i.S.d. 52 II Nr. 4 AO verfolgen, z. B. Freizeitbetätigungen, wie die Förderung des Karnevals oder des Brauchtums, und die nur den 5 %igen Abzug erhalten.

– *OFD-Magdeburg zur Gemeinnützigkeit bei unzureichender Bestimmtheit des Satzungszwecks*<sup>110</sup>

Die Verfügung bezieht sich auf die rechtskräftige Entscheidung des FG Nürnberg<sup>111</sup> und bestätigt, daß eine reine Bezugnahme auf die Lehre Jesu Christi zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu unbestimmt sei.

– *OFD Münster zu Zuwendungsbestätigungen*<sup>112</sup>

In dieser Verfügung wird unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 8.5.2000 Stellung zu den Möglichkeiten der Sportvereine genommen, nach der Neuordnung des Spendenrechts Zuwendungsbestätigungen auszufüllen. Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang auf die haftungsrechtlichen Konsequenzen.

107 OFD Kiel, Verfügung vom 20.4.2000, *S0184-A-St262*, DB 2000, 1305.

108 OFD München, Verfügung vom 6.6.2000, *S0184-8-St423*, DStR 2000, 1393.

109 OFD Koblenz, Verfügung vom 11.8.2000, *S0170-A-St342*, DStR 2000, 1603 = ZEV 2000, 446.

110 OFD Magdeburg, Verfügung vom 6.8.2001, *S0179-1-St217*, DB 2001, 1968.

111 Siehe Fn. 61.

112 OFD Münster, Verfügung vom 19.7.2000, *S2223-113-St41/42*, DStR 2000, 1349 ff.

– *OFD Nürnberg zur Steuerbegünstigung kulturfördernder Körperschaften*<sup>113</sup>

Die Verfügung beinhaltet, dass bei steuerbegünstigten Körperschaften, die kulturelle Zwecke verfolgen, hinsichtlich der Spendenbegünstigung von Mitgliedsbeiträgen zu prüfen sei, ob die Beitragsleistungen in erster Linie im Hinblick auf die eigene Freizeitgestaltung geleistet würden. Dann sei eine Steuerbegünstigung ausgeschlossen. Kriterium ist der Umstand, dass der Verein primär dem Zweck der Freizeitgestaltung seiner Mitglieder diene. Spendenbegünstigungen der Mitgliedsbeiträge an den Trägerverein einer Musikschule werden nur dann gewährt, wenn die Mitgliedschaft im Verein nicht Voraussetzung für die Teilnahme an Kursen der Musikschule ist.

– *OFD-Rostock zur Kapitalausstattung von Kapitalgesellschaften und Stiftungen aus dem Mitteln steuerbegünstigter Körperschaften*<sup>114</sup>

Angesichts des Gebotes der zeitnahen und zweckentsprechenden Mittelverwendung verstößt eine Hingabe von Mitteln zur Ausstattung oder Errichtung einer anderen Körperschaft regelmäßig gegen das Gebot der Selbstlosigkeit. Von diesem Grundsatz gibt es nur eng umgrenzte Ausnahmen. Die Verfügung erläutert, unter welchen Voraussetzungen eine steuerbegünstigte Körperschaft Anteile an Kapitalgesellschaften erwerben, diese errichten oder Stiftungen mit Kapital ausstatten kann.

113 OFD Nürnberg, Verfügung vom 6.7.2000, S2223-413/St31, DB 2000, 2096.

114 OFD Rostock, Verfügung vom 21.3.2001, S0174-02/01-St241, DSfR 2001, 942 f.

# Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2000/2001<sup>1</sup>

JANNE GÄRTNER/ANNE SCHÖNING

2000

AUTOR	Titel/Fundstelle
ACHILLES, WILHELM- ALBRECHT	Stiftungsrechtsreform und kirchliche Stiftungen – Fortsetzung der Überlegungen von 1999 –. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (Hrsg.), Deutsche Stiftungen: Vielfalt fördern! Bericht über die 56. Jahrestagung vom 10. bis 12. Mai 2000 in Weimar, Berlin 2000, S. 107 ff. (Anm.: jetzt auch in ZRP 2002, 23 ff.)
AIGNER, PIA M.	Der Schutz der Stiftung vor Einflussnahme Dritter. Rechtsvergleichung im deutschsprachigen Rechtsraum, Frankfurt am Main, 2000
ALBER, MATTHIAS	Neuregelung des Spendenrechts ab dem Veranlagungszeitraum 2000. In: GStB 2000, 72 ff.
ARNDT, INGO/ SAENGER, INGO	Reform des Stiftungsrechts: Auswirkungen auf unternehmensverbundene und privatnützige Stiftungen. In: ZRP 2000, 13 ff.
AUGSTEN, URSULA	Die Neuregelung des Spendenrechts zum 1.1.2000. In: DStR 2000, 621 ff.
DIES.	Gesetz zur Neuregelung des Stiftungssteuerrechts verabschiedet. In: DStZ 2000, 657 f.
BADER, AXEL/ MACKNOW, JOACHIM	Geplante Neuregelungen des Stiftungsrechts (Blickpunkt Steuern 2/2000, 4 ff.). In: NWB-Beilagen 2000, 522 ff.
BARANOWSKI, KARL-HEINZ	Verbesserung der steuerlichen Stiftungsförderung (Aktuelles 25/2000). In: NWB-Beilagen 2000, 2332

1 Da der Begriff »Non-Profit-Recht« bisher nicht eindeutig belegt ist, kann die Bibliographie keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Sie hat ihren Schwerpunkt im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht. Sie wird in den kommenden Jahrbüchern fortgeschrieben. Kommentierungen sind nur erwähnt, soweit sie in Großkommentaren erschienen sind.

- DERS. Anmerkung zu FG Hamburg, Urteil vom 28.09.1999 – I 20/99 – (Erb-schaftsteuer; Steuerfreiheit für Zuwen-dungen an ausländische gemeinnützige Stiftung), (Kurznachrichten – Fach 1, 448). In: IWB 2000, 620
- DERS. Anmerkung zu FG Niedersachsen, Urteil vom 15.07.1999 – XIV 347/93 – (Einkommensteuer, Ein-kommensermittlung einer ausländischen Familienstif-tung), (Kurznachrichten – Fach 1, 463 f.). In: IWB 2000, 837 f.
- BAUMANN, MARKUS »Stiftungsrecht in Europa« – ein rechtsvergleichendes Symposium. In: Stiftung & Sponsoring 4/2000, 27 f.
- BEICHELT, BERND Aus der Arbeit der Steuergesetzgebers seit Beginn der 14. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages: Än-derungen des Stiftungssteuerrechts. In: SWI 2000, 213 f.
- BERGEMANN, ACHIM Die grenzüberschreitenden Einsatzmöglichkeiten von Privatstiftungen aus dem Blickwinkel des deutschen Steuerrechts. In: Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg.), Privatstiftungen. Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, Wien 2000, S. 343 ff.
- BERNDT, HANS Neufassung der allgemein als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke. In: Stif-tung & Sponsoring 4/2000, 19 f.
- BERTELSMANN-STIFTUNG/  
MAECENATA INSTITUT FÜR  
DRITTER-SEKTOR-FOR-  
SCHUNG (HRSG.) Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts, 2. Aufl., Gütersloh, 2000
- BÖCKSTIEGEL, MARTIN/  
RAUPACH, ARNDT »Umwandlungen« bei der Rechtsformwahl gemein-nütziger Organisationen. In: Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag, Bonn, 2000, S. 459 ff.
- BOOCHS, WOLFGANG Kunst und Steuern. In: NWB 2000, Fach 2, 7218–7290
- BORGOLTE, MICHAEL  
(HRSG.) Stiftungen und Stiftungswirklichkeiten: Vom Mittelal-ter bis zur Gegenwart. Stiftungsgeschichten Bd. 1, Berlin, 2000
- BRAUN, FRANK Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung aus der Betrachtung zweier Rechtsordnungen, Basel, Mün-chen, 2000
- BRINKMEIER, THOMAS Anmerkung zu FG Saarland, Urteil vom 30.08.2000, 1 K 223/96 (verdeckte Gewinnausschüttung bei ge-meinnütziger GmbH?). In: GmbH-StB 2000, 298 f.

*Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2000/2001*

- BUCHNA, JOHANNES Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung gemeinnütziger Stiftungen, Teil 2. In: Stiftung & Sponsoring 1/2000, 6 ff.
- BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN E.V. (HRSG.) Aufgaben von Sozialstiftungen im sich wandelnden Sozialstaat: Standortbestimmung; Dokumentation der 8. Arbeitstagung. Erfahrungsaustausch von Sozial-Stiftungen in Frankfurt am Main vom 16. bis 17. November 1998, Bonn, 2000
- DERS. Bürgerstiftungen in Deutschland. Forum Deutscher Stiftungen Bd. 7, Berlin, 2000
- DERS. Bürgerstiftungen in Deutschland: Porträts deutscher Bürgerstiftungen; Dokumentation der ersten Treffen des Arbeitskreises Deutscher Stiftungen »Bürgerstiftungen«, Bonn, 2000
- DERS. Deutsche Stiftungen: Vielfalt fördern! Bericht über die 56. Jahrestagung vom 10. bis 12. Mai 2000 in Weimar, Berlin, 2000
- DERS. Verzeichnis Deutscher Stiftungen, 4. Aufl., Darmstadt, 2000
- DERS. Verzeichnis Deutscher Stiftungen: Auskunfts-CD, Darmstadt, 2000
- DERS. Zahlen, Daten, Fakten zum Deutschen Stiftungswesen, Berlin, 2000
- BUNDESVERBAND DEUTSCHER STIFTUNGEN E. V./ STIFTUNG RHEINLAND-PFALZ FÜR KULTUR (HRSG.) Stiftungen in Rheinland-Pfalz. Eine Dokumentation. Schwerpunkte Deutscher Stiftungen Bd. 4, Berlin, 2000
- BURHOFF, DETLEF Vereinsrecht. Leitfaden für Vereine und Mitglieder, 4. Aufl., Herne, Berlin, 2000
- BURMANN, ULRIKE/ FLORE, INGO Gemeinnützige GmbH: Strafrechtliche Risiken und Vorsorgemaßnahmen. In: GmbH-StB 2000, 339 ff.
- CAMPENHAUSEN, AXEL FREIHERR VON/ HAUER, ROLF/ POLNITZ-EGLOFFSTEIN, WINFRIED VON/ MECKING, CHRISTOPH (HRSG.) Deutsches Stiftungswesen, 1988–1998, Wissenschaft und Praxis, im Auftrag des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, Tübingen, 2000

- CREZELIUS, GEORG/  
RAWERT, PETER Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von  
Stiftungen – Anmerkungen zum ersten Schritt einer  
Reform des Stiftungsrechts. In: ZEV 2000, 421 ff.
- DACH EUROPÄISCHE  
ANWALTSVEREINIGUNG E.V.  
(HRSG.) Die Stiftung, Köln, 2000
- DARAGAN, HANSPETER Letztwillige Zuwendungen an eine Stiftung. In: Die  
ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponso-  
ring 1/2000
- DEHESELLES, THOMAS/  
HERFURTH, RUDOLF Angemessenheit der Organbezüge – Vergütung von  
Stiftungsorganen: Maßstäbe und Grenzen (Teil 1). In:  
Stiftung & Sponsoring 1/2000, 22 f.
- DIES. Angemessenheit der Organbezüge – Vergütung von  
Stiftungsorganen: Maßstäbe und Grenzen (Teil 2). In:  
Stiftung & Sponsoring 2/2000, 17f.
- DIES. Reform des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. In:  
INF 2000, 553 ff.
- DIERICHS, BRITTA Zuwendung von unternehmerisch genutztem Vermö-  
gen an Stiftungen, Teil 1. In: Stiftung & Sponsoring  
3/2000, 12 ff.
- DIES. Zuwendung von unternehmerisch genutztem Vermö-  
gen an Stiftungen, Teil 2. In: Stiftung & Sponsoring  
5/2000, 14 ff.
- DIES. Zuwendung von unternehmerisch genutztem Vermö-  
gen an Stiftungen, Teil 3. In: Stiftung & Sponsoring  
6/2000, 25 ff.
- EBELING, JÜRGEN Anmerkung zu FG Düsseldorf, Beschluss vom 8.10.  
1999, 6 V 5427/99 A (K, AO), (zur Körperschafts-  
steuerpflichtigkeit einer Stiftung vor Genehmigung). In:  
ZEV 2000, 80
- ECKMANN, GOTTFRIED Die Neuordnung des Spendenrechts ab 2000. In: INF  
2000, 97 ff.
- ECKMANN, G. /  
HERDEN, C. Spenden. In: Lexikon Steuer- und Wirtschaftsrecht.  
CD-Rom Ausgabe, LSW Gruppe 4/298, 1-12 (3/2000)
- EIGENDORF, MANFRED Umsatzsteuerliche Aspekte bei gemeinnützigen Ein-  
richtungen, Teil 1. In: Stiftung & Sponsoring 5/2000,  
18 ff.

*Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2000/2001*

- DERS. Umsatzsteuerliche Aspekte bei gemeinnützigen Einrichtungen, Teil 2. In: Stiftung & Sponsoring 6/2000, 20 ff.
- DERS. Zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Sponsoring. In: StLex 11a, UStG § 3, 95-102 (8/2000)
- EVERSBERG, HORST Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen – ein Kurzüberblick. In: Stiftung & Sponsoring 4/2000, 3 ff.
- FINANZMINISTERIUM  
BADEN-WÜRTTEMBERG Das Finanzamt und die gemeinnützigen Vereine: mit Hinweisen zu Stiftungen, Museen/Museums-Shops sowie der Neuregelung des steuerlichen Spendenrechts, Stuttgart, 2000
- FLORE, INGO/  
BURMANN, ULRIKE Gemeinnützige GmbH: Strafrechtliche Risiken und Vorsorgemaßnahmen. In: GmbH-StB 2000, 339 ff.
- FRIES, RICHARD Foundations and the Law: A British Perspective. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V. (Hrsg.), Deutsche Stiftungen: Vielfalt fördern! Bericht über die 56. Jahrestagung vom 10. bis 12. Mai 2000 in Weimar, Berlin 2000, S. 296 ff.
- GAIGG, THOMAS/  
HOPF, GERHARD Auflösung einer österreichischen Privatstiftung aus der Sicht deutscher Begünstigter. In: SWI 2000, 72 ff.
- GALLOP, BRADLEY Improving The Legal And Fiscal Environment For Cross-Border Philanthropy In Europe. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V. (Hrsg.), Deutsche Stiftungen: Vielfalt fördern! Bericht über die 56. Jahrestagung vom 10. bis 12. Mai 2000 in Weimar, Berlin, 2000, S. 281 ff.
- GÖTTKER-SCHNETMANN,  
LUISE Stiftungen als Betriebsform öffentlicher Kultureinrichtungen: ein Reformmodell von Kulturpolitik am Beispiel der Verselbständigung Hamburger Museen, Hildesheim, 2000
- GÖTZ, HELLMUT Die Familienstiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge (Fach 2, 7379 ff.). In: NWB 2000, 2871 ff.
- DERS. Die gemeinnützige Stiftung im Zivil- und Steuerrecht. (Fach 2, 7321 ff.). In: NWB 2000, 753 ff.
- GOSCH, DIETMAR Zu Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen. In: StBp 2000, 124 f.

- GRONEMANN, JOSEF                    Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen nach den Verlautbarungen des IDW. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 5/2000
- GRÜNHaupt, SIEGFRIED W.        Aus der Praxis der Stiftungsaufsicht einer evangelischen Landeskirche. In: Stiftung & Sponsoring 4/2000, 5 f.
- DERS.                                    Unselbständige Stiftungen im Bereich der Kirchen. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V. (Hrsg.), Deutsche Stiftungen: Vielfalt fördern! Bericht über die 56. Jahrestagung vom 10. bis 12. Mai 2000 in Weimar, Berlin, 2000, S. 128 ff.
- GÜNTHER, KARL-HEINZ            Neuregelung des Spendenrechts ab 01.01.2000. In: EStB 2000, 96 ff.
- HADDING, WALTHER                Kommentierung der §§ 21 ff. BGB. In: Soergel (Hrsg.), BGB, Kommentar, Allgemeiner Teil 1, §§ 1–103, 13. Aufl., Frankfurt am Main, 2000, S. 170 ff.
- HERDEN, C. /  
ECKMANN, G.                        Spenden. In: Lexikon Steuer- und Wirtschaftsrecht. CD-Rom Ausgabe, LSW Gruppe 4/298, 1–12 (3/2000)
- HERFURTH, RUDOLF/  
DEHELLES, THOMAS                Angemessenheit der Organbezüge – Vergütung von Stiftungsorganen: Maßstäbe und Grenzen (Teil 1). In: Stiftung & Sponsoring 1/2000, 22 f.
- DIES.                                    Angemessenheit der Organbezüge – Vergütung von Stiftungsorganen: Maßstäbe und Grenzen (Teil 2). In: Stiftung & Sponsoring 2/2000, 17f.
- DIES.                                    Reform des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. In: INF 2000, 553 ff.
- HERTEL, WOLFRAM                Wettbewerbsföderalismus im Stiftungsrecht? In: ZRP 2000, 387 ff.
- HEY, JOHANNA                      Die Steuerbegünstigung der gemeinnützigen Tätigkeit der öffentlichen Hand. Gedanken zur Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand. In: StuW 2000, 467 ff.
- HOPF, GERHARD/  
GAIGG, THOMAS                    Auflösung einer österreichischen Privatstiftung aus der Sicht deutscher Begünstigter. In: SWI 2000, 72 ff.
- HÜSGEN, THOMAS/  
WOLSZTYNSKI, CHRISTAIN        Kritische Anmerkungen zur Reform des Spenden- und des Stiftungssteuerrechts. In: BB 2000, 1809 ff.
- HÜTTEMANN, RAINER              Die Neuregelung des Spendenrechts. In: NJW 2000, 638 ff.



- DERS. Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: DB 2000, 1584 ff.
- HÜTTEMANN, RAINER/  
WERNER, OLAF »Die Reform des Stiftungsrechts in der Diskussion« Einführungsstatements zur Podiumsdiskussion. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V. (Hrsg.), Deutsche Stiftungen: Vielfalt fördern! Bericht über die 56. Jahrestagung vom 10. bis 12. Mai 2000 in Weimar, Berlin 2000, S. 329 ff.
- IDW E. V. IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Stiftungen (IDW PS 740). In: WPg 2000, 385 ff.
- DERS. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5). In: WPg 2000, 391 ff.
- IPSEN, JÖRN Hochschulen als Stiftungen des öffentlichen Rechts? In: NdsVBl. 2000, 240 ff.
- JANITZKI, AXEL Bewirkt die notwendige Reform des Stiftungsrechts auch eine Neubelebung des Stiftungsgedankens? Anmerkungen zum Essener Stiftungstag. In: ZRP 2000, 24 ff.
- JÜLICHER, MARC Zur Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG für Zuwendung an ausländische gemeinnützige Stiftung (Anmerkung zu FG Hamburg, Urteil vom 28.9.1999, I 20/99). In: PISTB 2000, 124 ff.
- KAPISCHKE, MARKUS Kirchliche Stiftungen in der ehemaligen DDR. »Offene Vermögensfragen« und Grenzen einer Restitution nach dem Vermögensgesetz. In: ZevKR 45. Band, 3. Heft, 473 ff.
- KIEFER, REGINE Die Abgrenzung von Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb – unter besonderer Berücksichtigung der Stiftungsproblematik, Frankfurt/M., Berlin, Bern, Bruxelles, New York, 2000
- DIES. Internationale Kooperation gemeinnütziger Stiftungen. GbR – Rechtswahlvereinbarung – Gesellschaftsstatut. In: NZG 2000, 352 ff. sowie in: Stiftung & Sponsoring 4/2000, 12 ff.
- KISSLING, HEINZ/  
BUCHNA, JOHANNES Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. Die steuerlichen Begünstigungen für Vereine, Stiftungen und andere Körperschaften, steuerliche Spendenbehandlung, 7. Aufl., Achim, 2000

- KIRNBERGER, CHRISTIAN Vermögensübertragung auf gemischt tätige Stiftungen. Gestaltungsmöglichkeiten in der Unternehmensnachfolge. In: EStB 2000, 179 ff.
- KNAPPE, BERNHARD Spezialfonds für das Stiftungsvermögen – ein sinnvolles Anlageinstrument? In: Stiftung & Sponsoring 3/2000, 24 ff.
- KOPPENHÖFER, JÖRG Die Behandlung von Erträgen aus der Umschichtung von Stiftungsvermögen. In: Stiftung & Sponsoring 2/2000, 24 f.
- KRAUSE, ULF-PETER Sponsoring und Ertragsteuerrecht. In: StuB 2000, 57 ff.
- KÜMPEL, ANDREAS Die Änderungen des Spendenrechts ab dem 1.1.2000. In: FR 2000, 91 ff.
- LETTL, TOBIAS Wirtschaftliche Betätigung und Umstrukturierung von Ideal-Vereinen. In: DB 2000, 1449 ff.
- LEX, PETER Steuerliche Änderungen für Stiftungen und Spender durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: DStR 2000, 1939 ff.
- LEY, URSULA Neuregelungen des Spenden- und des Gemeinnützigkeitsrechts. In: KÖSDI 2000, Nr. 12, 12658 ff.
- MACKNOW, JOACHIM/  
BADER, AXEL Geplante Neuregelungen des Stiftungsrechts (Blickpunkt Steuern 2/2000, 4 ff.). In: NWB-Beilagen 2000, 522 ff.
- MAECENATA VERLAG Maecenata Stiftungsführer 2000, 4. Aufl., Berlin, 2000
- MÄRKLE, RUDI W. Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 10. Aufl., Stuttgart, 2000
- MÄVERS, BETTINA Gute Absichten. In: AnwBl 2000, 354
- MARX, FRANZ JÜRGEN Aktueller Begriff: Stiftungen. In: SteuerStud 2000, 460
- MATSCHKE, WOLFGANG Gemeinnützige Stiftung und Pflichtteilsergänzungsanspruch. In: Festschrift für Gerold Bezenberger zum 70. Geburtstag, Berlin, New York, 2000, S. 521 ff.
- MATYSCHIK, OLIVER D./  
SCHIFFER, K. JAN Förderung von Stiftungen durch den BFH. Skizze zu einem Grundsatzurteil. In: StuB 2000, 1102 f.
- MECKING, CHRISTOPH Das neue Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: AnwBl 2000, 547 f.
- DERS. Signale zum Stiften! – Das neue Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: StB 2000, 340 f.

- MENGES, EVELYNE Amt aus Ehre? – Rechtliche Aspekte zum Thema Ehrenamt. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 2/2000
- MENZEL, JÖRG Das Stiftungswesen – ein alter Zopf neu entdeckt? Aufgaben und Beratung durch die Stiftungsaufsicht im Regierungsbezirk Karlsruhe. In: BWGZ 2000, 159 ff.
- MIESSL, GEROLD Neuregelung des steuerlichen Spendenverfahrens. In: SteuerStud 2000, 273 f.
- MOHL, HELMUT Bemerkungen zur Reform der steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: KStZ 2000, 111 ff.
- MÜLLER, THORSTEN/  
SCHUBERT, JÖRG Die Stifterfamilie und die Sicherstellung ihrer Versorgung im Rahmen einer gemeinnützigen Stiftung. Gestaltungsmöglichkeiten aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht. In: DStR 2000, 1289 ff.
- MUSCHELER, KARLHEINZ Plädoyer für ein staatsfreies Stiftungsrecht. In: ZRP 2000, 390 ff.
- MYSSSEN, MICHAEL Änderungen durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen (Fach 2, 7429 ff.). In: NWB 2000, 4173 ff.
- NAZARI GOLPAYEGANI,  
ISABEL/  
WALTER, OSKAR Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts. In: DStR 2000, 701 ff.
- NEU, H. Erbschaftsteuer: Zuwendung an ausländische Einrichtungen (Anmerkung zu FG Hamburg, Urteil vom 28. 9. 1999 – I 20/99 – ). In: EFG Beilage 2000, Nr. 5, 37 f.
- NEUHOFF, KLAUS Kommentierung der §§ 80 ff. BGB. In: Soergel (Hrsg.), BGB, Kommentar, Allgemeiner Teil 1, §§ 1–103, 13. Aufl., Frankfurt am Main, 2000, S. 432 ff.
- NIETZER, WOLF M./  
STADIE, VOLKER Die Familienstiftung & Co. KG – eine Alternative für die Nachfolge bei Familienunternehmen. In: NJW 2000, 3457 ff.
- OERTZEN, CHRISTIAN VON Auflösung einer österreichischen Privatstiftung aus der Sicht deutscher Begünstigter. In: SWI 2000, 324
- ORTSEIFEN, DETLEF Trinkgelder und sonstige Zuwendungen für ehrenamtliche Helfer in gemeinnützigen Organisationen. In: Stiftung & Sponsoring 5/2000, 11 ff.
- PEICKER, PETER Stiftungen und Stiftungsaufsicht in Frankfurt am Main unter besonderer Berücksichtigung der Entwicklungen 1989 bis 1999. In: Stiftung & Sponsoring 2/2000, 8 f.

- PILTZ, DETLEV JÜRGEN Die österreichische Privatstiftung in der Nachfolgeplanung – für Steuerinländer tabu? In: ZEV 2000, 378 ff.
- PUES, LOTHAR Steuerliche Erleichterungen zur Förderung von Stiftungen. In: ErbBstg 2000, 202 ff. sowie in: StWK Gruppe 7, 45 ff. und LSW Gruppe 18, 5–8 (10/2000)
- DERS. Stiftungen: Vermögen übertragen und verwalten, 2. Aufl., Stuttgart, 2000
- RAUPACH, ARNDT/  
BÖCKSTIEGEL, MARTIN »Umwandlungen« bei der Rechtsformwahl gemeinnütziger Organisationen. In: Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag, Bonn, 2000, S. 459 ff.
- RAWERT, PETER Die privatnützige Stiftung. In: Stiftung & Sponsoring 4/2000, 16 ff.
- DERS. Kommentierung der §§ 161 bis 167, § 317 UmwG. In: Lutter (Hrsg.), Umwandlungsgesetz, Kommentar, 2. Aufl., Köln, 2000, S. 1645 ff., S. 2693 ff.
- DERS. Reform des Stiftungsrechts – Anmerkungen zum Stand der Diskussion. In: Stiftung & Sponsoring 1/2000, 17 ff.
- RAWERT, PETER/  
CREZELIUS, GEORG Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen – Anmerkungen zum ersten Schritt einer Reform des Stiftungsrechts. In: ZEV 2000, 421 ff.
- RAWERT, PETER/  
VISKORF, ULRICH Stiftungen – ein geeignetes Instrument der Nachfolgeplanung? In: JbFfSt 1999/2000, 622 ff.
- RÖTHEL, HANS ROBERT Vergaberecht und gemeinnützige Stiftungen. In: Stiftung & Sponsoring 6/2000, 28 f.
- RUMBERG, DIRK Eins plus Eins gleich Drei: Anmerkungen zur internationalen Stiftungskoooperation. In: Stiftung & Sponsoring 1/2000, 14 f.
- SAENGER, INGO/  
ARNDT, INGO Reform des Stiftungsrechts: Auswirkungen auf unternehmensverbundene und privatnützige Stiftungen. In: ZRP 2000, 13 ff.
- SANDBERG, BERIT Rechnungslegung von Stiftungen – Überlegungen zur Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften. In: ZHR (164) 2000, 155 ff.
- DIES. Neue Wege in der Rechnungslegung von Stiftungen (Teil 1): Anforderungen an den Jahresabschluss der Stiftung. In: bilanz & buchhaltung 2000, 347 ff.
- DIES. Neue Wege in der Rechnungslegung von Stiftungen (Teil 2): Stiftungsgerechte Bilanzierungsgrundsätze. In: bilanz & buchhaltung 2000, 423 ff.

*Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2000/2001*

- SAUREN, MARCEL M. Bericht über die ersten Erbrechts- und Erbschaftsteuererträge 2000. In: ZERB 2000, 165 f.
- SCHÄFER, ERIK Nachfolgelösung: Familienstiftung – Steuersparmodell oder Denkmal für den Stifter? In: V&S 2000, 22 ff.
- SCHALLER, HANS Reform des steuerlichen Spendenrechts – Kommunen werden von sachfremden Aufgaben entlastet. In: apf 2000, 158 f. sowie in: KomVerw 2000, 90 ff.
- DERS. Reform des Spendenrechts – Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung von Spenden und Mitgliedsbeiträgen wurden vereinfacht. In: VR 2000, 282 ff.
- SCHAUHOFF, STEPHAN Anreize zum Stiften durch das Steuerrecht – zum Gesetzesentwurf zur steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: Stiftung & Sponsoring 1/2000, 19 ff.
- DERS. Umsatzsteuer bei deutschen privatrechtlich organisierten Non-Profit-Organisationen. In: Achatz (Hrsg.), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen I, Wien 2000, S. 277 ff.
- SCHAUHOFF, STEPHAN (HRSG.) Handbuch der Gemeinnützigkeit. Verein – Stiftung – GmbH, München, 2000
- SCHICK, STEFAN Umstrukturierung von Anstaltsträgerstiftungen – Ausgliederung, Outsourcing und Kooperation. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 6/2000
- SCHIFFER, K. JAN Audiatur et altera pars! Gegen Vorurteile zur unternehmensverbundenen Stiftung. In: Stiftung & Sponsoring 2/2000, 25
- SCHIFFER, K. JAN/  
MATYSCHIK, OLIVER D. Förderung von Stiftungen durch den BFH. Skizze zu einem Grundsatzurteil. In: StuB 2000, 1102 f.
- SCHIFFER, K. JAN/  
SCHUBERT, MICHAEL VON Unternehmensnachfolger als Gründer: Einsatz unternehmensverbundener Stiftungen? In: DB 2000, 437 ff.
- SCHINDLER, AMBROS Auswirkungen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: BB 2000, 2077 ff.
- SCHMIDT, OLIVER Die Anfechtung des Stiftungsgeschäfts von Todes wegen bei Errichtung einer Unternehmensträgerstiftung – Mittel zur Sicherung des Unternehmens? In: ZEV 2000, 308 ff.
- DERS. Die Auslegung des Stiftungsgeschäfts von Todes wegen. In: ZEV 2000, 219 ff.

- DERS. Die Errichtung von Unternehmensträgerstiftungen durch Verfügung von Todes wegen und Testamentsvollstreckung. In: ZEV 2000, 438 ff.
- SCHNEIDER, JOSEF Der Spendenabzug ab dem Jahr 2000. In: DStZ 2000, 291 ff.
- SCHÖNFELD, HEIKE Die staatliche Stiftungsaufsicht – Aufgaben und Selbstverständnis. In: Stiftung & Sponsoring 2/2000, 6 ff.
- SCHRÖDER, MATTHIAS Wettbewerbsrechtliche Grenzen der Sponsoring-Vermarktung am Beispiel des Umwelt-Sponsoring (Teil 2). In: Stiftung & Sponsoring 1/2000, 32 ff.
- SCHUBERT, JÖRG/  
MÜLLER, THORSTEN Die Stifterfamilie und die Sicherstellung ihrer Versorgung im Rahmen einer gemeinnützigen Stiftung. Gestaltungsmöglichkeiten aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht. In: DStR 2000, 1289 ff.
- SCHUBERT, MICHAEL VON/  
SCHIFFER, K. JAN Unternehmensnachfolger als Gründer: Einsatz unternehmensverbundener Stiftungen? In: DB 2000, 437 ff.
- SIEGELS, JÖRG Outsourcing von Steuerabteilungen. Das Stiftungsmodell des § 50 a Abs. 2 S. 2 StBerG. In: DStR 2000, 1110 ff.
- SORG, MARTIN Familienstiftung. In: Stiftung & Sponsoring 2/2000, 14 ff.
- SPÄTH, WOLFGANG Outsourcing von Steuerabteilungen und Stiftungsmodell nach § 50 a Abs. 2 Satz 2 StBerG. In: INF 2000, 698
- SPIEGEL, HARALD Die Bestandserhaltung des Stiftungsvermögens im Rahmen der Rechnungslegung. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 3/2000
- DERS. Die neuen Standards des IDW zur Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V. (Hrsg.), Deutsche Stiftungen: Vielfalt fördern! Bericht über die 56. Jahrestagung vom 10. bis 12. Mai 2000 in Weimar, Berlin, 2000, S. 26 ff.
- STADIE, VOLKER/  
NIETZER, WOLF M. Die Familienstiftung & Co. KG – eine Alternative für die Nachfolge bei Familienunternehmen. In: NJW 2000, 3457 ff.
- STEPHAN, RÜDIGER Über transnationale Kooperation von Stiftungen. In: Stiftung & Sponsoring 6/2000, 12 f.
- STIFTERVERBAND FÜR DIE  
DEUTSCHE WIRTSCHAFT  
(HRSG.) Neue Möglichkeiten für Stifter. Kommentierung zum »Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen«. In: Beilage zur Zeitschrift Wirtschaft & Wissenschaft, Heft 3/2000

- STÖBER, KURT Handbuch zum Vereinsrecht, 8. Aufl., Köln, 2000
- STRACHWITZ, RUPERT GRAF Auf dem Weg in die Bürgergesellschaft. Anmerkung zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts. In: Zimmer/Nährlich (Hrsg.), Engagierte Bürgerschaft. Traditionen und Perspektiven, Opladen, 2000, 325 ff.
- STRECK, MICHAEL Wechsel über die Grenze – Aktuelle Information. In: Brennpunkte der Steuerberatung 2000, 147 ff.
- SURMATZ, HANNA Stiftungsrecht in Schweden – eine Übersicht. In: Stiftung & Sponsoring 1/2000, 30 ff.
- THEN, VOLKER Foundation Law in a European Perspective. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V. (Hrsg.), Deutsche Stiftungen: Vielfalt fördern! Bericht über die 56. Jahrestagung vom 10. bis 12. Mai 2000 in Weimar, Berlin 2000, S. 277 ff.
- THIEL, JOCHEN Die Neuordnung des Spendenrechts. In: DB 2000, 392 ff.
- THÖMMES, OTMAR Familienstiftungen und EG-Recht – zur EG-Rechtswidrigkeit des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG. In: JbFfSt 1999/2000, 118 ff.
- DERS. Gemeinnützigkeit und EG-Recht – Zur EG-Rechtswidrigkeit des § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG. In: JbFfSt 1999/2000, 123 ff.
- TOEPLER, STEFAN Organisations- und Finanzstruktur der Stiftungen in Deutschland. In: Zimmer/Nährlich (Hrsg.), Engagierte Bürgerschaft. Traditionen und Perspektiven, Opladen, 2000, 213 ff.
- TROLL, MAX/  
WALLENHORST, ROLF/  
HALACZINSKY, RAYMOND Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, 4. Aufl., München, 2000
- VERSTL, JÖRG Der internationale Trust als Instrument der Vermögensnachfolge. Management, Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung Bd. 9, Berlin, 2000
- VISKORF, ULRICH/  
RAWERT, PETER Stiftungen – ein geeignetes Instrument der Nachfolgeplanung? In: JbFfSt 1999/2000, 622 ff.
- WACHTER, THOMAS Die österreichische Privatstiftung als Instrument der Nachfolgeplanung für deutsche Stifter? In: DStR 2000, 474 ff.
- DERS. Die Stiftungs-GmbH. Hinweise zur Gestaltung der Satzung. In: GmbH-StB 2000, 191 ff.

- DERS. GmbH-Musterformulierungen: Satzung einer gemeinnützigen Stiftungs-GmbH. Teil 1: Regelungen zu Steuervergünstigung, Stammkapital, Geschäftsanteilen. In: GmbH-StB 2000, 194 ff.
- DERS. GmbH-Musterformulierungen: Satzung einer gemeinnützigen Stiftungs-GmbH. Teil 2: Regelungen zu Organisation, Jahresabschluss und Gewinnverwendung. In: GmbH-StB 2000, 252 ff.
- DERS. Steueroptimale Nachlassplanung mit einer österreichischen Privatstiftung. In: DStR 2000, 1037 ff.
- WALTER, OSKAR/  
NAZARI GOLPAYEGANI,  
ISABEL Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts. In: DStR 2000, 701 ff.
- WEGER, HANS-DIETER Unternehmen als Stifter – Überlegungen zur Konzeption, Gestaltung und Arbeitsweise von Unternehmensstiftungen. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 4/2000
- DERS. Vermögen – Stiften und Vererben: Betrachtungen zur Entwicklung von Stiftungseinrichtungen. In: Stiftung & Sponsoring 1/2000, 25 f.
- WERNER, OLAF Abberufung der Organmitglieder in einer privatrechtlichen Stiftung. In: Stiftung & Sponsoring 3/2000, 15 ff.
- DERS. Bestellung der Organmitglieder in einer privatrechtlichen Stiftung. In: Stiftung & Sponsoring 2/2000, 19 ff.
- DERS. Zum Stand des Stiftungswesens in den neuen Ländern unter Berücksichtigung der aktuellen Reformdiskussion. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V. (Hrsg.), Deutsche Stiftungen: Vielfalt fördern! Bericht über die 56. Jahrestagung vom 10. bis 12. Mai 2000 in Weimar, Berlin 2000, S. 34 ff.
- WERNER, OLAF/  
HÜTTEMANN, RAINER »Die Reform des Stiftungsrechts in der Diskussion« Einführungsstatements zur Podiumsdiskussion. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V. (Hrsg.), Deutsche Stiftungen: Vielfalt fördern! Bericht über die 56. Jahrestagung vom 10. bis 12. Mai 2000 in Weimar, Berlin 2000, S. 329 ff.
- WESTPHAL, MICHAEL R. Das Recht der Stiftung und ihre steuerlichen Besonderheiten. In: SteuerStud 2000, 375 ff.
- DERS. Die rechtsfähige Stiftung. In: StW 2000, 241 ff.



*Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2000/2001*

- WIELGOSS, HERBERT Vergütung des für eine Stiftung von Todes wegen bestellten Ergänzungspflegers. In: JurBüro 2000, 406 f.
- WILKES, MATTHIAS Die Behandlung von Erträgen aus der Umschichtung von Stiftungsvermögen – Strategische Freiheit statt gesetzlicher Enge. In: Stiftung & Sponsoring 3/2000, 20.
- WIRTSCHAFTSPRÜFER-KAMMER Aus der Gesetzgebung: Reform des Stiftungsrechts. In: WPK-Mitt. 2000, 236
- DIES. Aus der Gesetzgebung: Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Stiftungsrechts. In: WPK-Mitt. 2000, 118 f.
- WOLSZTYNSKI, CHRISTIAN/  
HÜSGEN, THOMAS Kritische Anmerkungen zur Reform des Spenden- und des Stiftungssteuerrechts. In: BB 2000, 1809 ff.

2001

- | AUTOR  | Titel/Fundstelle  |
|--|---|
| ADLOFF, FRANK/<br>VELEZ, ANDREA  | Stiftungen in Körperschaftsform. Eine empirische Studie als Beitrag zur Klärung des Stiftungsbegriffs. Maecenata Institut für Dritter-Sektor-Forschung, Opusculum Nr. 7, September 2001 |
| ANDRICK, BERND/<br>SUERBAUM, JOACHIM   | Stiftung und Aufsicht. Dogmatik – Stiftungspraxis – Reformbestrebungen, München, 2001   |
| ASCHE, FLORIAN   | Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche gegenüber Stiftungen. In: Stiftung & Sponsoring 3/2001, 23 ff.  |
| AUGSTEN, URSULA  | Rücklagenbildung i.S.d. § 58 AO bei gemeinnützigen Körperschaften. In: Stiftung & Sponsoring 3/2001, 21 ff.   |
| BALZER, PETER  | Die Umwandlung von Vereinen der Fußball-Bundesligen in Kapitalgesellschaften zwischen Gesellschafts-, Vereins- und Verbandsrecht. In: ZIP 2001, 175 ff.                                 |
| BEHÖRDE FÜR WISSENSCHAFT<br>UND FORSCHUNG DER FREIEN<br>UND HANSESTADT HAMBURG | Möglichkeiten und Grenzen der rechtlichen Organisation von Hochschulen, Bericht, Hamburg, 2001  |
| BISCHOFF, WERNER H.  | Die aktuelle Besteuerung von Vereinen, 2. Aufl., Bonn, 2001   |
| BOOCHS, WOLFGANG   | Rechtliche Aspekte des Sponsoring. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 2/2001  |

- DERS. Steuerhandbuch für Vereine, Verbände und Stiftungen: Grundlagen der Besteuerung und Bilanzierung, 3. Aufl., Neuwied, 2001
- BOOCHS, WOLFGANG/  
REICHERT, BERNHARD Mustertexte, Satzungen und Erläuterungen zum Vereins- und Verbandsrecht, 2. Aufl., Neuwied, 2001
- BRACKERT, ANNETTE/  
LITZEL, SUSANNE Sponsoringeinnahmen: steuerfrei oder steuerpflichtig? In: Stiftung & Sponsoring 3/2001, 27 ff.
- BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
STIFTUNGEN E.V. (HRSG.) Ein modernes Stiftungsprivatrecht zur Förderung und zum Schutz des Stiftungsgedankens, Bonn, 2001
- BURHENNE, WOLFGANG/  
NEUHOFF, KLAUS Recht der gemeinnützigen Organisationen und Einrichtungen: ergänzbares Handbuch der Rechtsvorschriften und Materialien, Loseblattsammlung, Stand: November 2001, Berlin, 2001
- CAPITANT, DAVID Stiftungen im französischen Recht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 343 ff.
- DAHRENDORF, RALF LORD Ämter, Unternehmen, Assoziationen: Die Bürgergesellschaft in Europa. In: Kötz/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Bürgersinn – Stiftungssinn – Gemeinsinn, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 13 ff.
- DARAGAN, HANSPETER Notizen zum Trust. In: Stiftung & Sponsoring 1/2001, 24 f.
- DEHESELLES, THOMAS/  
HERFURTH, RUDOLF Stiftung – Verein – Verband. Praxishinweise zu Gründung, Verwaltung und Steuerbegünstigung, Berlin, 2001
- DIETLEIN, JOHANNES/  
THIEL, MARKUS Ringen um eine »Kultur des Gebens«-Renaissance des Stiftungswesens? In: ZRP 2001, 72 ff.
- DORALT, PETER/  
KALSS, SUSANNE Stiftungen im österreichischen Recht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 419 ff.
- DRESCHER, JOCHEN Umsatzsteuerliche Behandlung des Sponsoring. In: SpuRt 2001, 237
- DROBNIG, ULRICH Grundzüge des Stiftungsrechts in Mittel- und Osteuropa. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 541 ff.
- EHLERS, ERNST-AUGUST Steuerliche Erleichterungen zur Förderung von Stiftungen. In: AktStR 2001, 1 ff.
- EIGENDORF, MANFRED Umsatzsteuerliche Aspekte bei gemeinnützigen Einrichtungen, Teil 3. In: Stiftung & Sponsoring 1/2001, 21 ff.

*Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2000/2001*

- ELSNER, DIETRICH VON      Zukunftsbezogene Gestaltungen bei Schenkungen und Erbschaften – Unter Berücksichtigung der Unternehmens- und Nachlass-Sicherung. In: Stbg 2001, 97 ff.
- EMMERICH, VOLKER/  
SONNENSCHNIG, JÜRGEN/  
HABERSACK, MATHIAS      Konzernrecht. Recht der verbundenen Unternehmen bei AG, GmbH, Personengesellschaften, Genossenschaft, Verein und Stiftung, München, 7. Aufl., 2001
- ENDRES, MICHAEL      »Das Dienstleistungsangebot der Banken erlaubt es dem Stifter, sich auf die Stiftungsziele zu konzentrieren« (Interview). In: Kreditwesen 2001, 780 ff.
- ENGELSING, LUTZ/  
LITTKEMANN, JÖRN      Aktuelle Probleme der Besteuerung, Rechnungslegung und Publizität von Vereinen zur Gemeinnützigkeit. In: StuB 2001, 169 ff.
- ERHARDT, MANFRED      Mäzene, Stifter und Sponsoren. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 23 ff.
- ETZEL, URSEL      Neues Beratungsfeld für Anwälte: Service für Stiftungen. In: DK 2001, 1 ff.
- EVERSBERG, HORST      Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb – besondere Problemstellungen. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 5/2001
- FLÄMIG, CHRISTIAN      Glanz und Elend des Stiftungswesens in Deutschland. In: WissR 2001, 148 ff.
- FRIES, RICHARD      Foundations in British Law. In: Hopt/ Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 371 ff.
- FRITZ, THOMAS/  
SCHMIDT, MARIKA      Änderungen des Gemeinnützigkeitssteuerrechts zu Fördervereinen, Werbebetrieben, Totalisatoren, Blutspendediensten und Lotterien. In: DB 2001, 2062 ff.
- DIES.      Kapitalausstattung von Kapitalgesellschaften und Stiftungen durch gemeinnützige Körperschaften. In: Stiftung & Sponsoring 5/2001, 19 ff.
- FUNKE, RAINER      Stiftungsrechtsreform in Deutschland. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 219 ff.
- GEBEL, DIETER      Erbschaftsteuer bei der Stiftung von Todes wegen. In: BB 2001, 2554 ff.
- GECKLE, GERHARD      Der Verein. Das Organisationshandbuch für die Vereinsführung, Freiburg, 2001

- GEORGAKOPOULOS,  
LEONIDAS                      Stiftungen im griechischen Recht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 359 ff.
- GESERICH, STEPHAN            Angemessenheit der Aufwendungen gemeinnütziger Organisationen für Verwaltung und Spendenwerbung. In: *DStR* 2001, 604 ff.
- DERS.                              Erweiterung des Spendenabzugs durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: *Stiftung & Sponsoring* 1/2001, 13 ff.
- DERS.                              Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht. In: *Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring* 3/2001
- GIORGI, MARIA VITA DE        Stiftungen im italienischen Recht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 381 ff.
- GÖRING, MICHAEL              Begrüßung anlässlich der Eröffnung des Instituts für Stiftungsrecht an der Bucerius Law School. In: *Kötz/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Bürgersinn – Stiftungssinn – Gemeinsinn*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 7 ff.
- GÖTZ, HELLMUT                Steuerliche Besonderheiten bei unternehmensverbundenen Stiftungen. In: *NWB (Fach 2, 7533 ff.)*. In: *NWB* 2001, 215 ff.
- GROLL, KLAUS MICHAEL        *Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung*, Köln, 2001
- HAGEMANN, MICHAEL         Verwaltungskosten – Maßstab für eine effiziente Mittelverwendung einer gemeinnützigen Organisation? (Teil 1). In: *Stiftung & Sponsoring* 4/2001, 23 ff.
- DERS.                              Verwaltungskosten – Maßstab für eine effiziente Mittelverwendung einer gemeinnützigen Organisation? (Teil 2). In: *Stiftung & Sponsoring* 5/2001, 22 ff.
- HAGENHUTH-WERNER,  
EDITH                              Mitten in Europa. Europäisches Engagement deutscher Stiftungen. In: *Stiftung & Sponsoring* 5/2001, 8 f.
- HANSEN, SOEREN FRIIS        Stiftungen im dänischen Recht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 287 ff.
- HANSMANN, HENRY            A Reform Agenda for the Law of Nonprofit Organizations. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 241 ff.
- HEMSTRÖM, CARL                Foundations in Swedish Law. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, 455 ff.

- HENNERKES, BRUN-HAGEN/  
SCHIFFER, K. JAN      Stiftungsrecht: Gutes tun und Vermögen sichern – privat und im Unternehmen, 3. Aufl., Frankfurt am Main, 2001
- HERFURTH, RUDOLF/  
DEHESSELLES, THOMAS      Stiftung – Verein – Verband. Praxishinweise zu Gründung, Verwaltung und Steuerbegünstigung, Berlin, 2001
- HEUEL, MARKUS      Die Entwicklung der Unternehmensträgerstiftung in Deutschland, Baden-Baden, 2001
- HEY, JOHANNA      Hochschulsponsoring. Öffentlich-rechtliche und steuerrechtliche Aspekte. In: *WissR* 2001, 1 ff.
- HÖNICKE, GÜNTER      Jüdische Stiftungen und Legate in Hamburg bis 1943, Hamburg, 2001
- HÖRTNAGL, ROBERT      Kommentierung der §§ 161–167 UmwG. In: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, *Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz*, 3. Aufl., München, 2001, S. 775 ff.
- HOF, HAGEN      Stiftungen im deutschen Recht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 301 ff.
- HOMMELHOFF, PETER      Stiftungsrechtsreform in Europa. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 227 ff.
- HONDIUS, FRITS      A Panorama of Trends and Developments of Foundation Law in Europe. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 573 ff.
- HOPT, KLAUS J.      Stiftungsrecht in Europa? In: Kötz/Rawert/Schmidt (Hrsg.), *Bürgersinn – Stiftungssinn – Gemeinsinn*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 35 ff.
- HOPT, KLAUS J./  
REUTER, DIETER (HRSG.)      Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001
- HOPT, KLAUS J./  
REUTER, DIETER      Stiftungsrecht in Europa: Eine Einführung. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 1 ff.
- JANSSEN, BERNHARD      Spenden aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art – unter besonderer Berücksichtigung der Sparkassen. In: *DStZ* 2001, 160 ff.
- KAEMMERER, ALEXANDRA      Stiftungen in der Bürgergesellschaft. In: *Tutzing*er Blätter 3/2001, 23 ff.
- KALSS, SUSANNE/  
DORALT, PETER      Stiftungen im österreichischen Recht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 419 ff.

- KIEFER, REGINE Mittelbeschaffung von Stiftungen. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 6/2001
- KISSENKÖTTER, HERBERT/  
KRANKE, MARTINA Die steuerliche und bilanzielle Behandlung von Drittmitteln aus der Zusammenarbeit mit der Industrie in gemeinnützigen Krankenhäusern. In: KH 2001, 310 ff.
- KOCH, THORSTEN Verfassungsfragen eines neuen Hochschulrechts für Niedersachsen. In: WissR 2001, 57 ff.
- KÖTZ, HEIN/  
RAWERT, PETER/  
SCHMIDT, KARSTEN (HRSG.) Bürgersinn – Stiftungssinn – Gemeinsinn. Zur Eröffnung des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non Profit-Organisationen an der Bucerius Law School am 28. September 2001, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001
- KOLLER, THOMAS Stiftungen und Steuern. In: Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich, 2001, S. 39 ff.
- KORDANA, KEVIN A. Theoretical Considerations in Charitable Conversions. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 95 ff.
- KRANKE, MARTINA/  
KISSENKÖTTER, HERBERT Die steuerliche und bilanzielle Behandlung von Drittmitteln aus der Zusammenarbeit mit der Industrie in gemeinnützigen Krankenhäusern. In: KH 2001, 310 ff.
- KRÖGER, GERHARD »Ehe-Schutz« und Stiftungs-Steuerrecht. In: DStR 2001, 426 f.
- KRONKE, HERBERT Familien- und Unternehmensträgerstiftungen. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 159 ff.
- KÜMPEL, ANDREAS Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung bei steuerbegünstigten (gemeinnützigen) Körperschaften. In: DStR 2001, 152 ff.
- KÜNZLE, HANS RAINER Stiftungen und Nachlassplanung. In: Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich, 2001, S. 1 ff.
- LAMBERT, SIEGBERT/  
TAISCH, FRANCO Stiftungen im liechtensteinischen Recht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 521 ff.
- LANTER, MARCO Stiftung und Verantwortlichkeit (Haftung). In: Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich, 2001, S. 187 ff.
- LEX, PETER Das Gesetz zur Änderung des Bayrischen Stiftungsgesetzes vom 24.07.2001. In: ZEV 2001, 389 ff.

- DERS. Beispiel Bayern: Impuls für Landesstiftungsgesetze? In: *Stiftung & Sponsoring* 6/2001, 15 ff.
- LINARES ANDRÉS, LUCÍA Stiftungen im spanischen Recht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 475 ff.
- LITTKEMANN, JÖRN/  
ENGELSING, LUTZ Aktuelle Probleme der Besteuerung, Rechnungslegung und Publizität von Vereinen zur Gemeinnützigkeit. In: *StuB* 2001, 169 ff.
- LITZEL, SUSANNE/  
BRACKERT, ANNETTE Sponsoringeinnahmen: steuerfrei oder steuerpflichtig? In: *Stiftung & Sponsoring* 3/2001, 27 ff.
- LUNK, STEFAN/  
STUDT, NORMA Das neue Teilzeit- und Befristungsgesetz unter besonderer Berücksichtigung gemeinnütziger Einrichtungen. In: *Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring* 4/2001
- MAIER, JOCHEN Die Besteuerung der Stiftung nach der Reform. Eine Standortbestimmung nach dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000 unter Einbeziehung steuerplanerischer Aspekte. In: *BB* 2001, 494 ff.
- DERS. Zurechnung von Vermögen einer Auslandsstiftung nach § 15 AStG (Anmerkung zu BFH, Urteil vom 25. 4. 2001 – II R 14/98 –). In: *ISTR* 2001, 594 f.
- MARQUARDT, JENS Corporate Foundation als PR-Instrument. Rahmenbedingungen – Erfolgswirkungen – Management, Wiesbaden, 2001
- MARTIN, JÖRG Stiftungen: Gutes tun und Steuern sparen nach dem Förderungsgesetz. In: *V&S* 2001, 17 f.
- DERS. Das Instrument der Stiftung – Thema mit Zukunft. In: *WPK-Mitt.* 2001, 25 ff.
- DERS. Stiftungen als Wiederanlage. Instrument einer Vermögensverwaltung ohne zeitliche Limitierung. In: *VersW* 2001, 1017 ff.
- MARTIN, JÖRG/  
PUES, LOTHAR Stiftungen – die dauerhafte Vermögensbindung. In: *Die Bank* 2001, 20 ff.
- MATSCHKE, WOLFGANG/  
RENNER, GEORG Einfluß des Stifterwillens auf das Stiftungsvermögen im Zeitraum zwischen Todestag des Stifters und Genehmigung der Stiftung. In: *Festschrift für Wolf Müller zum 65. Geburtstag*, München, 2001, S. 815 ff.
- MECKING, CHRISTOPH Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: *NJW* 2001, 203 ff.

- DERS. Signale zum Stiften. Das neue Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: DSWR 2001, 51 f.
- DERS. Zur Situation der Stiftungen in Deutschland. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 33 ff.
- MÜLLER, THOMAS Anmerkung zu FG Köln, Urteil vom 13.12.2000 – 7 K 6694/98 – (Umsatzsteuerpflichtige Betätigung eines gemeinnützigen Vereins bei Werbetätigkeiten im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs). In: EFG 2001, 391 f.
- OEPEN, KLAUS Eigenkapitalersatz bei Stiftungen. In: NZG 2001, 209 ff.
- OERTZEN, CHRISTIAN VON Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf inländische Familienstiftungen. In: Stiftung & Sponsoring 2/2001, 24 ff.
- ORTH, MANFRED Stiftungen und Unternehmenssteuerreform. In: DStR 2001, 325 ff.
- OSSENBÜHL, FRITZ Stiftungen als institutionelle Sicherung der Wissenschaftsfreiheit. In: Festschrift für Thomas Oppermann, Berlin, 2001, S. 841 ff.
- OSTERKORN, MARTIN Anforderungen an die Fassung des Satzungszwecks steuerbegünstigter Stiftungen. In: Stiftung & Sponsoring 6/2001, 25 f.
- PAUKA, DIETMAR Körperschaftsteuererklärung 2000 (Fach 4, 4393 ff.). In: NWB 2001, 1371 ff.
- PAUS, BERNHARD Berechnung des Spendenhöchstbetrags nach der jüngsten gesetzlichen Verkomplizierung. In: StW 2001, 95 f.
- DERS. Verbesserte Rahmenbedingungen für die gemeinnützige Stiftung. Möglichkeiten für Unternehmensnachfolge und Vermögensübertragung. In: EStB 2001, 100 ff.
- PEINIGER, GUNHILD Haftungsprobleme in Stiftungen. In: Stiftung & Sponsoring 6/2001, 21 ff.
- PEZZER, HEINZ-JÜRGEN Anmerkung zu BFH, Urteil vom 27.03.2001 – I R 78/99 – (KG-Beteiligungen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Stiftung). In: FR 2001, 837 f.
- PIRSON, DIETRICH Das Stiftungsrecht des Codex Iuris Canonici. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 555 ff.



*Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2000/2001*

- PRILLER, ECKHARD/  
ZIMMER, ANNETTE  
DIES.  
PUES, LOTHAR  
PUES, LOTHAR/  
MARTIN, JÖRG  
PUES, LOTHAR/  
RUNGE, LÜDER  
PUES, LOTHAR/  
SCHEERBARTH, WALTHER  
RASCHE, RALF  
RAWERT, PETER  
DERS.  
DERS.  
DERS.  
REGGE, JÜRGEN CHR.  
REICHERT, BERNHARD  
REICHERT, BERNHARD/  
BOOCHS, WOLFGANG  
RENNER, GEORG/  
MATSCHKE, WOLFGANG  
REUBER, HANS-GEORG
- Der Dritte Sektor: Wachstum und Wandel, Gütersloh, 2001  
Der Dritte Sektor International, Berlin, 2001  
Die Steuerreform der Unternehmensbesteuerung und die Auswirkungen auf die gemeinnützige Stiftung. In: Stiftung & Sponsoring 1/2001, 17 f.  
Stiftungen – die dauerhafte Vermögensbindung. In: Die Bank 2001, 20 ff.  
Auswirkungen der Steuerreform auf die Besteuerung der gemeinnützigen Stiftung. In: BuW 2001, 763 f.  
Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, München, 2001  
Sponsoring von Vereinen und öffentlicher Hand. Abgrenzungsfragen zum Leistungsaustausch und Steuersatz. In: UstB 2001, 208 ff.  
Aktuelle Aspekte des deutschen Stiftungsrecht. In: Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich, 2001, S. 123 ff.  
Der Sinn des Stiftens. In: Kötz/ Rawert/ Schmidt (Hrsg.), Bürgersinn – Stiftungssinn – Gemeinsinn, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 19 ff.  
Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale – Stiftungszweck, Stiftungsvermögen, Stiftungsorganisation – . In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 109 ff.  
Stiftung und Verein. In: JbFStR 2000/2001, 552 ff.  
Kooperationen im Stiftungswesen: Eine Bilanz. In: Stiftung & Sponsoring 5/2001, 10 f.  
Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, 8. Aufl., Neuwied, 2001  
Mustertexte, Satzungen und Erläuterungen zum Vereins- und Verbandsrecht, 2. Aufl., Neuwied, 2001  
Einfluß des Stifterwillens auf das Stiftungsvermögen im Zeitraum zwischen Todestag des Stifters und Genehmigung der Stiftung. In: Festschrift für Welf Müller zum 65. Geburtstag, München, 2001, S. 815 ff.  
Die Besteuerung der Vereine, Loseblattsammlung, Stand: 57. Ergänzungslieferung, Dezember 2001, Stuttgart, 2001

- REUTER, DIETER                      Kommentierung der §§ 21 ff. BGB. In: Münchener Kommentar zum BGB, Band 1, Allgemeiner Teil, 4. Aufl., München, 2001, S. 407 ff.
- REUTER, DIETER                      Kommentierung der §§ 80 ff. BGB. In: Münchener Kommentar zum BGB, Band 1, Allgemeiner Teil, 4. Aufl., München 2001, S. 804 ff.
- DERS.                                      Stiftung und Staat. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 139 ff.
- REUTER, DIETER/  
HOPT, KLAUS J.                      Stiftungsrecht in Europa: Eine Einführung. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 1 ff.
- RICHARDSON, JOHN                      Stiftungsinteressen auf europäischer Ebene (Interview). In: Stiftung & Sponsoring, 5/2001, 3 ff.
- RICHTER, ANDREAS                      Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, Überlegungen zur Reform des deutschen Stiftungsrechts auf der Grundlage einer historisch-rechtsvergleichenden Untersuchung der Entstehung des modernen deutschen und amerikanischen Stiftungsmodells, Berlin, 2001
- DERS.                                      Stiftungsrecht in Europa – Symposium des Max-Planck-Instituts für ausländisches und internationales Privatrecht und des Instituts für Wirtschafts- und Steuerrecht der Universität Kiel, 18. – 20.05.2000. In: NJW 2001, 207
- DERS.                                      Tagungsbericht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 27 ff.
- RIEMER, HANS MICHAEL  
(HRSG.)                                      Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich, 2001
- RIEMER, HANS MICHAEL                      Stiftungen im schweizerischen Recht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 511 ff.
- DERS.                                      Stiftungen und Fusionsgesetz. In: Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich, 2001, S. 101 ff.
- DERS.                                      Unternehmensstiftungen. In: Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich, 2001, S. 177 ff.

*Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2000/2001*

- RÖSSLER, GERHARD Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 23.09.1998 – 1 B 82/98 – (Gemeinnützigkeit eines Vereins). In: BB 2001, 454 f.
- RÖTHEL, HANS ROBERT Nochmals: Nicht rechtsfähige Stiftungen. Weitere praktische Hinweise für Stifterinnen und Stifter. In: Stiftung & Sponsoring 5/2001, 16 ff.
- ROHLER, THOMAS Aktuelle steuerliche Änderungen aus der Sicht des Neuen Marktes. In: BB 2001, 546 ff.
- ROSE-ACKERMAN, SUSAN An Economic Analysis of Nonprofit Organizations. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 73 ff.
- ROTH, MATTHIAS/  
WEHRHEIM, MICHAEL Steuerliche Behandlung von Stiftungen. Gestaltungsmaßnahmen und steuerliche Anreize durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: SteuerStud 2001, 635 ff.
- ROTHENBERGER, FRANZ Anmerkung zu BMF, Zuwendungsbestätigungen bei neu gegründeten Stiftungen, (Schreiben vom 07.12.2000). In: EStB 2001, 54
- RUNGE, LÜDER/  
PUES, LOTHAR Auswirkungen der Steuerreform auf die Besteuerung der gemeinnützigen Stiftung. In: BuW 2001, 763 f.
- SACHS, MICHAEL Klausuraufgabe im öffentlichen Recht: »Die Stiftung«. In: NWVBl. 2001, 155 ff.
- SACHSSE, CHRISTOPH Stufen der Gemeinwohlförderlichkeit: Bürgerschaftliche Organisationen und Steuerprivileg, Gütersloh, 2001
- SANDBERG, BERIT Grundsätze ordnungsgemäßer Jahresrechnung für Stiftungen. Entwurf eines stiftungsspezifischen GoB-Pendants, Baden-Baden, 2001
- DIES. Stiftungskostenrechnung – Grundzüge einer Kosten- und Leistungsrechnung für Stiftungen. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 1/2001
- SAUTER, EUGEN/  
SCHWEYER, GERHARD/  
WALDNER, WOLFRAM Der eingetragene Verein: eine gemeinverständliche Erläuterung des Vereinsrechts unter besonderer Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung, 17. Aufl., München, 2001
- SCHAUER, REINBERT Rechnungswesen für Nonprofit-Organisationen. Erlebnisorientiertes Informations- und Steuerungsinstrument für das Management in Verbänden und anderen Nonprofit-Organisationen, Bern, Stuttgart, Wien, 2001

- SCHAUHOFF, STEPHAN      Übertragung von Immobilienvermögen auf eine gemeinnützige Stiftung – unter Übernahme von Verbindlichkeiten oder Nießbrauchsvorbehalts zugunsten des Stifters oder Dritter. In: *Stiftung & Sponsoring* 4/2001, 18 ff.
- SCHEERBARTH, WALTHER/  
PUES, LOTHAR      Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, München, 2001
- SCHICK, STEFAN      Gemeinnützigkeitsrecht für soziale Einrichtungen. Anerkennung, Rechnungslegung, Spendenwesen – Eine Einführung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2001
- SCHICK, STEFAN/  
SCHMIDT, OLIVER/  
RIES, GERHARD/  
WALBRÖL, HANS-ROBERT      Praxis-Handbuch Stiftungen, Regensburg, Berlin, 2001
- SCHIFFER, K. JAN      Das neue Stiftungsrecht – Zu dem Ergebnis der Bundesländer-Arbeitsgruppe und einem neuen Buch. In: *Stiftung & Sponsoring* 6/2001, 17 ff.
- DERS.      Die treuhänderische Stiftung. In: *ErbBstg* 2001, 173 ff.
- DERS.      Neues Stiftungssteuerrecht – Nutzung der Errichtungsdotation. In: *Stiftung & Sponsoring* 4/2001, 21 f.
- SCHIFFER, K. JAN/  
HENNERKES, BRUN-HAGEN      Stiftungsrecht: Gutes tun und Vermögen sichern – privat und im Unternehmen, 3. Aufl., Frankfurt am Main, 2001
- SCHIFFER, K. JAN/  
SWOBODA, CHRISTOPH      Stiftungen und Gemeinnützigkeit: Neue Impulse durch das neue Steuerrecht. In: *StuB* 2001, 317 ff.
- SCHINDLER, AMBROS      Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf steuerbefreite Körperschaften. In: *DB* 2001, 448 ff.
- DERS.      Erhaltung der Leistungskraft von Stiftungen – ein praxistaugliches Konzept. In: *Stiftung & Sponsoring* 2/2001, 21 ff.
- SCHLEDER, HERBERT      Steuerrecht der Vereine, 6. Aufl., Herne, 2001
- SCHLÜTER, ANDREAS      Bürgerstiftungen – eine neue Form bürgerschaftlichen Engagements auf kommunaler Ebene. In: *DVP* 2001, 151 ff.
- SCHLÜTER, ANDREAS/  
THEN, VOLKER/  
WALKENHORST, PETER  
(HRSG.)      Foundations in Europe. Society Management and Law, London, 2001

- SCHMETZ, ULRICH                   Stiftungsgenehmigung und -aufsicht in Bayern. In: Stiftung & Sponsoring 4/2001, 5 f.
- SCHMIDT, KARSTEN                »Ersatzformen« der Stiftung – Unselbständige Stiftung, Treuhand und Stiftungskörperschaft –. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 175 ff.
- SCHMIDT, MARIKA                 Steuerliche Aspekte der Rechtsformwahl bei privaten gemeinnützigen Organisationen, Baden-Baden, 2001
- SCHMIDT, MARIKA/  
FRITZ, THOMAS                    Änderungen des Gemeinnützigkeitsteuerrechts zu Fördervereinen, Werbebetrieben, Totalisatoren, Blutspendediensten und Lotterien. In: DB 2001, 2062 ff.
- DIES.                                 Kapitalausstattung von Kapitalgesellschaften und Stiftungen durch gemeinnützige Körperschaften. In: Stiftung & Sponsoring 5/2001, 19 ff.
- SCHMIDT, MARIKA/  
VÖLKERS, HEINRICH                Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes vom 20. Dezember 2000. In: Stiftung & Sponsoring 3/2001, 18 ff.
- SCHNITGER, ARNE                 Stiftung: Formen, Motive zur Errichtung, Gründungsprozess. In: StB 2001, 52 ff.
- DERS.                                 Die Gestaltung der Doppelstiftung und ihre Probleme. In: ZEV 2001, 104 ff.
- SCHÖNWALD, STEFAN               Die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften. In: SteuerStud 2001, 358 ff.
- SCHRÖDER, FRIEDRICH             Ausgliederungen aus gemeinnützigen Organisationen auf gemeinnützige und steuerpflichtige Kapitalgesellschaften. In: DStR 2001, 1415 ff.
- SCHULZE, REINER                 Die Gegenwart des Vergangenen – Zu Stand und Aufgaben der Stiftungsrechtsgeschichte. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 55 ff.
- SCHUMACHER, ALMUT               Rechnungslegung von gemeinnützigen Stiftungen, Aachen, 2001
- SCHWARZ, AXEL                    Insolvenzfähigkeit gemeinnütziger Vereine bei Anfallberechtigung des Fiskus. Keine Insolvenzverwaltung über staatliches Vermögen. In: FiWi 2001, 240 ff.
- SCHWARZ, GÜNTER  
CHRISTIAN                         Die Stiftung als Instrument für die mittelständische Unternehmensnachfolge. In: BB 2001, 2381 ff.

- SCHWINTEK, SEBASTIAN      Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts: eine Untersuchung zu Pflichten und Kontrolle von Leitungsorganen im Stiftungsrecht – insbesondere in Unternehmensträgerstiftungen, Baden-Baden, 2001
- SEILS, UWE                      Unterschiede zwischen kirchlicher und staatlicher Stiftungsaufsicht am Beispiel der Stiftungsaufsicht der Evangelischen Kirche im Rheinland. In: *Stiftung & Sponsoring* 3/2001, 11 f.
- SIMSA, RUTH                    Management der Nonprofit Organisation. Gesellschaftliche Herausforderungen und organisatorische Antworten, Stuttgart, 2001
- SINDE MONTEIRO, JORGE/  
VIDEIRA HENRIQUES, PAULO      Stiftungen im portugiesischem Recht. In: Hopt/ Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 441 ff.
- SPRENGEL, RAINER            Statistiken zum Deutschen Stiftungswesen, Berlin, 2001
- STOCK, REMMERT              Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nonprofit-Bereich. In: *NZG* 2001, 440 ff.
- STUDT, NORMA/  
LUNK, STEFAN                  Das neue Teilzeit- und Befristungsgesetz unter besonderer Berücksichtigung gemeinnütziger Einrichtungen. In: *Die ROTEN SEITEN* zum Magazin *Stiftung & Sponsoring* 4/2001
- SUERBAUM, JOACHIM/  
ANDRICK, BERND                Stiftung und Aufsicht. Dogmatik – Stiftungspraxis – Reformbestrebungen, München, 2001
- SWOBODA, CHRISTOPH/  
SCHIFFER, K. JAN                Stiftungen und Gemeinnützigkeit: Neue Impulse durch das neue Steuerrecht. In: *StuB* 2001, 317 ff.
- TAISCH, FRANCO/  
LAMBERT, SIEGBERT            Stiftungen im liechtensteinischen Recht. In: Hopt/ Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 521 ff.
- THEISEN, FRANK                Mittelalterliches Stiftungsrecht. Eine Untersuchung zur Urkundenüberlieferung des Klosters Fulda im 12. Jahrhundert, Köln, 2001
- THIEL, MARKUS/  
DIETLEIN, JOHANNES            Ringen um eine »Kultur des Gebens« - Renaissance des Stiftungswesens? In: *ZRP* 2001, 72 ff.
- TÖNIES, PETER                 Steuerliche Möglichkeiten und Grenzen der Vermögensverwaltung und Vermögensanlage bei steuerbegünstigten Stiftungen. In: *Stiftung & Sponsoring* 2/2001, 28 ff.

*Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2000/2001*

- TWEHUES, MARGIT      Auf dem Weg zur Bürgergesellschaft – Die Rolle der Stiftungen. Bericht über die 57. Jahrestagung des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen. In: MittBayNotK 2001, 368 f.
- VAN DER PLOEG, TYMEN J.      Stiftungen im niederländischen Recht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 405 ff.
- VANHEIDEN, UDO      Leistungen gemeinnütziger Vereine an ihre Mitglieder. Steuerpflicht bei unentgeltlichen Abgaben? In: UStB 2001, 81 ff.
- VELEZ, ANDREA/  
ADLOFF, FRANK      Stiftungen in Körperschaftsform. Eine empirische Studie als Beitrag zur Klärung des Stiftungsbegriffs. Maecenata Institut für Dritter-Sektor-Forschung, Opusculum Nr. 7, September 2001
- VIDEIRA HENRIQUES,  
PAULO/SINDE MONTEIRO,  
JORGE      Stiftungen im portugiesischen Recht. In: Hopt/ Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 441 ff.
- VOGEL, ALFRED/  
BRAUN, BERNHARD      Die Vereinssatzung, 8. Aufl., Heidelberg, 2001
- VÖLKERS, HEINRICH/  
SCHMIDT, MARIKA      Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes vom 20. Dezember 2000. In: Stiftung & Sponsoring 3/2001, 18 ff.
- WACHTER, THOMAS      Stiftungen: Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, Köln, 2001
- DERS.      Anmerkung zu BFH, Urteil vom 25.4.2001, II R 14/98, NV (Zurechnungsbesteuerung bei einer Familienstiftung nach liechtensteinischem Recht). In: ZEV 2001, 500 f.
- WALZ, RAINER      Die Renaissance des Dritten Sektors als Forschungs-herausforderung. In: Kötz/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Bürgersinn – Stiftungssinn – Gemeinsinn, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 29 ff.
- DERS.      Stiftungsreform in Deutschland: Stiftungssteuerrecht. In: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin, Bonn, München, 2001, S. 197 ff.
- WEHRHEIM, MICHAEL/  
ROTH, MATTHIAS      Steuerliche Behandlung von Stiftungen. Gestaltungsmaßnahmen und steuerliche Anreize durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: SteuerStud 2001, 635 ff.

- WEIGEL-STOLLENBERG,  
NICOLE                    Wie Stiftungen fördern. (Hrsg. Stiftung Mitarbeit &  
Die Paritätische Geldberatung e.G.), 2. Aufl., Bonn,  
2001
- WESTPHAL, MICHAEL R.    Die Reform des deutschen Stiftungssteuerrechts. In:  
SWI 2001, 397 ff.
- WIESCHOLLEK, RAINER W.   Die Chance zur Prävention: Strategische Unterneh-  
mensentwicklung für Non-Profit-Organisationen. In:  
NDV 2001, 225 ff.
- WINANDS, GÜNTHER        Neues Steuerrecht für Stiftungen. In: NJ 2001, 128 ff.
- WINKLER, HARTMUT        Die steuerliche Subjektqualifikation des Private Ex-  
press Trust, Frankfurt, 2001
- WYMEERSCH, EDDY        Stiftungen im belgischen Recht. In: Hopt/Reuter,  
Dieter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln, Berlin,  
Bonn, München, 2001, S. 275 ff.
- ZIMMER, ANNETTE/  
PRILLER, ECKHARD        Der Dritte Sektor: Wachstum und Wandel, Gütersloh,  
2001
- DIES.                        Der Dritte Sektor International, Berlin, 2001



# Autorenverzeichnis

- DR. FLORIAN ASCHE Rechtsanwalt, Asche Stein & Glockemann,  
Jungfernstieg 4, 20095 Hamburg
- JANNE GÄRTNER Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für  
Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-  
Organisationen der Bucerius Law School Hamburg,  
Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg
- PROF. DR. RAINER HÜTTEMANN Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Handels-  
Wirtschafts- und Steuerrecht an der Universität  
Osnabrück, Katharinenstraße 13–15,  
49069 Osnabrück
- DR. RALF-JOACHIM KATSCHINSKI Notar, Notariat Ballindamm, Ballindamm 40,  
20095 Hamburg
- DR. STEFAN LUNK Rechtsanwalt, Latham & Watkins Schön Nolte,  
Warburgstraße 50, 20354 Hamburg
- PROF. DR. PETER RAWERT Notar, Notariat Ballindamm, Ballindamm 40,  
20095 Hamburg
- PROF. DR. DIETER REUTER Institut für Wirtschafts- und Steuerrecht der  
Christian-Albrechts-Universität Kiel,  
Olshausenerstraße 40, 24098 Kiel
- DR. ANDREAS RICHTER Rechtsanwalt, Pöllath und Partner, Friedrichsstraße  
200, 10117 Berlin Mitte
- PROF. DR. KARSTEN SCHMIDT Institut für Handels- und Wirtschaftsrecht an der  
Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn,  
Adenauerallee 24-42, 53113 Bonn; Vizepräsident der  
Bucerius Law School Hamburg
- ANNE SCHÖNING Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für  
Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-  
Organisationen der Bucerius Law School Hamburg,  
Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg
- PROF. DR. MARTIN SCHULTE Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer  
Berücksichtigung von Umwelt- und Technikrecht an  
der Juristischen Fakultät der Technischen Universität  
Dresden, 01062 Dresden
- PROF. DR. RAINER WALZ Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-  
Profit-Organisationen an der Bucerius Law School  
Hamburg, Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg
- CHRISTINA WEISS Kultursenatorin a.D. der Freien und Hansestadt  
Hamburg

*Autorenverzeichnis*

PROF. DR. ANNETTE ZIMMER

Institut für Politikwissenschaft an der Westfälischen  
Wilhelms-Universität Münster, Scharnhorststraße  
100, 48151 Münster

# Sachregister\*

## A

- Abberufung von Stiftungsvorständen
  - s. Stiftungsvorstand
- Abfindung 73 ff., 77 f.
- Admassierung,
  - gemeinnützigkeitsunschädliche – 248
- Allzweckstiftung, gemeinwohlkonforme
  - s. Stiftungszweck
- Änderung der Rechtsform einer Non Profit-Organisation 69
- Anerkennung einer Stiftung s. Reformdiskussion
- Anfallberechtigter 72 ff.
- Anpassung der Rechtsform einer Non Profit-Organisation 69
- Ansparrücklage für neugegründete Stiftungen 165, 247
- Anstalt des öffentlichen Rechts 68
  - Abgrenzung von Körperschaft und Stiftung des öffentlichen Rechts 138
- Anstaltsstiftung, -trägerstiftung 130, 141
- Anstellung von Stiftungsvorständen s. Stiftungsvorstand
- Anstellungsvertrag s. Stiftungsvorstand
- Anwachungsmodelle 68
- Anwaltssponsoring 182
- Arbeiterwohlfahrt 19 f.
- Aufsicht s. Stiftungsaufsicht
- Auftragsforschung 199
  - Zweckbetriebseigenschaft 215 f.
- Ausgliederung 79 f., 113 f.
- Ausstrahlungswirkung des UmwG 88, 115

## B

- Bedarfsmarktkonzept 217
- Beendigung von Non Profit-Organisationen
  - durch Umwandlung 70

- durch Zusammenlegung von Stiftungen 75 f.
- durch Zulegung von Stiftungen 75 f.
- Behindertentransport, Steuerbefreiung von –en 269
- Beihilfeverbot, europarechtliches – 38
- Beiratsmitglieder einer Stiftung 96
  - Beteiligtenfähigkeit 254
- Besonderer Vertreter im Sinne von § 30 BGB
  - Bestellung – 254 f.
  - der Stiftung 95 ff.
- Bestellung von Stiftungsvorständen s. Stiftungsvorstand
- Beteiligungsstiftung s. unternehmensverbundene Stiftung
- Betreuungsvereine, Umsatzsteuerpflicht von –n 269
- Betriebe gewerblicher Art der öffentlichen Hand
  - Besteuerung 205, 208
  - Erzielung von Einkünften im Sinne des § 22 EStG 210
- Betriebsaufspaltung 79 f., 184
- Blutspendedienste 199, 212 f., 249, 271
- Buchwertprivileg 247
- Bund-Länder-Arbeitsgruppe
  - »Stiftungsrecht« 27, 35 ff., 59, 251 ff.
- Bürgerstiftung 133, 152, 252

## C

- Caritas 19 f.
- charter 226
- charitable corporation 225 ff.
- charitable purpose 34, 225
- charitable trust 225 ff., 237 ff.
- Charity Commission 40, 45
- corporate governance im Non Profit-Sektor 206

\* Bearbeitet von Janne Gärtner, Hamburg

D

- Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks s. Stiftungszweck
- DBA Schweiz 266
- Diakonie 19 f.
- Dividendenbesteuerung s. Unternehmenssteuerreform und Stiftungswesen
- Doppelkonstruktion 56 ff.
- Dritter Sektor s. Non Profit-Sektor
- Duldungsleistung beim Sponsoring 188 f.
- Durchlaufspenden 250

E

- »economies of scale« 212
- endowments 230
- Ehrenamtliches Engagement
  - gesetzliches Leitbild ehrenamtlicher Vorstandstätigkeit im Stiftungsrecht 92 f.
  - ökonomische Bedeutung 22 f.
- Eigenbetrieb der öffentlichen Hand 68
- Eigennützige Stiftung s. Stiftung für den Stifter
- Einbringung gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften am übernehmenden Rechtsträger 81 ff.
- Einbringungsvorgänge 68
- Einkommensstiftung 130
- Eislaufverein, gemeinnütziger – 260
- Entgelte
  - Anteil an der Finanzierung des Non Profit-Sektors 20 ff.
- »Entwurf zur Modernisierung des Stiftungsrechts« 27 f., 59
- Erbrechtsgarantie 29
- Erbschaftsteuer 247
  - rückwirkende –befreiung bei Übertragung von Vermögensgegenständen auf Stiftungen 165 f., 247
  - und Spendenabzug 259
- Erstausstattung einer Stiftung, Abzugsfähigkeit der – s. Spenden

F

- Familienstiftung 49 ff., 59
  - Familienfideikommiss, verbotener – 50
  - Rechtsvergleich 50 f.

- Familienunterhaltsstiftung 49 f.
- Familienvermögensverwaltungsstiftung 49 f.
- Fencing-in-Ansatz s. Stiftungszweck
- Fencing-out-Ansatz s. Stiftungszweck
- Fideikommiss 50
- Förderkörperschaft, -verein 163, 250
- Förderung hilfsbedürftiger Menschen 268 f.
- Formwechsel von Non Profit-Organisationen 68, 88
  - echter Formwechsel 83 ff.
  - Beteiligungsmöglichkeiten 83
  - Formwechselverfahren 83 f.
  - Grunderwerbsteuer 86
  - unechter Formwechsel 85
- Formwechselmodell 87 f.
- Forschungseinrichtung, gemeinnützige – 268
- Freie Wohlfahrtspflege 19 f.
- Fremdnützige Stiftung 30
- Funktionsstiftung 56 ff.

G

- Gebot der zeitnahen Mittelverwendung s. Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung
- Gebühren
  - Anteil an der Finanzierung des Non Profit-Sektors 20 ff.
- Gemeinkosten 211 ff.
- Gemeinnützigkeit 183, 261, 264, 268, 269, 270, 271, 273
  - Bestimmtheit des Satzungszwecks 273
  - vorläufige – 266
  - Wegfall der – bei Satzungsänderung 261
- Gemeinwohl
  - Definition 29 ff.
  - Förderung des Gemeinwohls s. Stiftungszweck
  - gesetzlich konkretisiertes Gemeinwohl 32, 52 f., 203
- Gemeinwohlaufgaben, pluralisierte – 156
- Gemeinwohlbindung 30 f.
- Genehmigung einer Stiftung s. Stiftungserrichtung

- Genehmigungsverfahren s. Stiftungserichtung  
Geschäftsführung  
– Trennung von Geschäftsführungs- und Kontrollfunktion im Stiftungsrecht 37  
– zweckgemäße – 267  
Gesellschafterdarlehen seitens gemeinnütziger Stiftungen 249  
Gesetz zur Änderung des Bayrischen Stiftungsgesetzes vom 24. 7. 2001 253  
Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes vom 20. 12. 2000 248 ff.  
Gesetz zur steuerlichen Förderung von Kunst, Kultur und Stiftungen vom 13. 12. 1990 161, 166, 246  
Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. 7. 2000 145 f., 166 f., 245 ff.  
Gesponsertes 192  
– als Vertragspartner 192  
– Ertragbesteuerung 183 ff., 195  
– (Gegen-)Leistungspflichten 193  
– Umsatzsteuer 187 f.  
Gewerbliche Tätigkeit von Non Profit-Organisationen 69  
Gewinnausschüttung, verdeckte – bei einer gemeinnützigen GmbH 265  
Gewinnbeteiligung von Vereinsmitgliedern 271  
Gewinnverwendung partiell steuerpflichtiger Stiftungen 249  
»good corporate citizen« 109, 118  
Grunderwerbsteuer bei Umwandlungsvorgängen 86 f., 88  
**Grundrecht auf Stiftung 28 ff., 38, 59, 133**  
– Erbrechtsgarantie 29  
– Ermessen 30  
– Handlungsfreiheit, allgemeine – 28 f.  
– im amerikanischen Recht 230 ff.  
– Privatautonomie 29 f.  
– staatliche Mitwirkung an der Stiftungserrichtung 38 f.  
– Stifterfreiheit 28 ff., 31 f.  
Grundsatz der Rechtsformneutralität im Gemeinnützigkeits und Spendenrecht 145 f.  
Grundsatz der Selbstlosigkeit 198, 211, 274  
Grundsatz der Vermögensbindung 72 ff., 78 ff., 84, 85, 198, 211, 271 f.  
Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung 80 f., 85, 154 f., 247, 274  
Grundversorgung von Schülern 273
- H**  
Handlungsfreiheit, allgemeine – 28 f.  
Holzmüller-Entscheidung 81, 115, 120
- I**  
Idealverein  
– Eintragungsfähigkeit bei wirtschaftlichem Nebenzweck 255 f.  
Ideeller Bereich einer gemeinnützigen Organisation 183, 211  
Intermediärer Bereich 10  
International Classification of Nonprofit Organizations (ICNPO) 13 f.
- J**  
jeopardizing investment s. Verbot der gefährlichen Vermögensanlage  
John Hopkins Comparative Nonprofit-Sector Project 8, 12
- K**  
Kapitalausstattung von Kapitalgesellschaften oder Stiftungen aus Mitteln steuerbegünstigter Körperschaften 274  
Kapitalstiftung 130  
Kommunale Stiftung 129  
Kontrolle  
– der Stiftungsorgane s. Stiftungsorgane  
– Trennung von Geschäftsführungs- und Kontrollfunktion im Stiftungsrecht 37  
Konzessionssystem 39 f., 114, 245  
Kooptation 95 f., 97  
Körperschaft des öffentlichen Rechts 68  
– Abgrenzung von Anstalt und Stiftung des öffentlichen Rechts 138  
Korrespondenzprinzip zwischen Sponsor und Gesponsertem 185

Körperschaftsteuer s. Unternehmenssteuerreform und Stiftungswesen  
Kulturfördernde Körperschaften, Steuerbegünstigung 274  
Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz 161, 166, 246  
Kultursponsoring s. Sponsoringarten  
Kündigung von Stiftungsvorständen s. Stiftungsvorstand

## L

Landesstiftungsrecht 45 f., 92, 98 f., 100 f.  
law of trusts 225  
Lizenzvertrag s. Sponsoring-Vertrag  
Lotterieveranstaltungen 199, 249

## M

Mensaverene, Gemeinnützigkeit von –n 270  
Meso-Ebene des Dritten Sektors 25  
Mieterverein, partielle Umsatzsteuerpflicht eines –s 262  
Mischverwaltung 135  
Missbrauch der Stiftungsform in steuerrechtlicher Sicht 38  
Missbrauch unternehmensverbundener Stiftungen s. unternehmensverbundene Stiftung  
Mitgliederlosigkeit der Stiftung 151 ff., 157  
Mitgliederwerbung eines gemeinnützigen Vereins 263  
Mitgliedsbeiträge  
– Abzugsfähigkeit als Spenden 250 f.  
– Anteil an der Finanzierung des Non Profit-Sektors 20 ff.  
Mittelverwendung 78 ff., 263, 274  
– zeitnahe – s. Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung  
mutual benefit corporation 235

## N

Nebenhaushalt 139 f.  
Nebenzweckprivileg 55, 66, 69  
Nichtrechtsfähige Stiftung s. unselbständige Stiftung

Nichtselbständige Stiftung s. unselbständige Stiftung  
Non-Governmental Organizations 11  
nonprofit-constraint 9, 13  
nonprofit corporation 235 f., 238, 239 f.  
Nonprofit Corporation Act 237  
Non Profit-Forschung 10 f.  
**Non Profit-Organisation**  
– als steuerbegünstigter Verband 67  
– Definition 12 ff., 65 f., 87  
– corporate governance 206  
– öffentlich-rechtliche Organisationsformen 68  
– Rechtsform 13, 66 ff., 69  
– Steuerpflicht s. Steuerpflicht gemeinnütziger Organisationen  
Non Profit-Sektor 7 f., 9 f., 65 f.  
– als privat organisierter Wohlfahrtsstaatsbereich 24  
– arbeitsmarktpolitische Bedeutung 16 ff.  
– corporate governance 206  
– Finanzierung 20 ff.  
– Kernbereiche 18 ff.  
– Meso-Ebene 25  
– ökonomische Bedeutung 15 ff.  
– zwischen Markt, Staat und Familie 9 f.  
Normativsystem 39 f.  
Notvorstand einer Stiftung 94, 99, 101, 254  
– Anstellung von Notvorständen 99 f.  
– Bestellung von Notvorständen 99 f.

## O

Öffentlich-rechtliche Stiftung s. Stiftung des öffentlichen Rechts  
Ökosponsoring s. Sponsoringarten  
Organisation ohne Erwerbszweck 13  
Örtliche Stiftung 129

## P

Paritätischer Wohlfahrtsverband 19 f.  
»pet charities« 122  
Pflegeeinrichtungen, Umsatzsteuerpflicht von – 260, 267  
Präventionsräte, Öffentlichkeitsarbeit von –n 271  
Privatautonomie 29 f.

Privatschulen, Umsatzsteuerbefreiung von – 272  
Preisverleihende Stiftungen, Gemeinnützigkeit von – 271  
private charity 232  
public benefit corporation 235, 237 ff., 240 f.  
public policy 34, 229  
public-private-partnership 130 f.

## Q

Quango 13

## R

Rechtsaufsicht s. Stiftungsaufsicht  
Rechtsformneutralität im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht s. Grundsatz der Rechtsformneutralität im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht  
**Reform des Stiftungsprivatrechts**  
– Impulse 33 ff.  
– Integration des Stiftungswesens in die allgemeine Rechtsordnung 37 f.  
– Rechtsvergleich 35 ff., 223 ff.  
– Standpunkt der Bund-Länder-Arbeitsgruppe »Stiftungsrecht« 27 f., 35 ff., 251 ff.  
**Reformdiskussion 38 ff., 59 ff., 245 ff., 251 ff.**  
– Anerkennungsverfahren 38 ff., 251  
– Genehmigung 42 f., 251  
– Kontrolle der Stiftungsorgane 47 f.  
– Konzessionssystem 39 f., 245  
– Mitwirkungszuständigkeit von Verwaltungsbehörden 39 f.  
– Normativsystem 39 f.  
– Rechtsvergleich mit dem amerikanischen Stiftungsrecht 223 ff.  
– Registereintragung 42 f., 251  
– Registergericht, Zuständigkeit des –s 40 ff.  
– Registerpublizität 42 f., 59, 252  
– Registrierungsverfahren 38 ff., 251  
– Stiftungsaufsicht 43 ff., 47 f., 59, 251  
– Stiftungsfreiheit, Gleichstellung der – mit der Vereinigungsfreiheit 60  
– Stiftungsregister, Einführung eines –s 42 f., 59, 252

Regiebetrieb der öffentlichen Hand 68  
Registrierungsverfahren s. Reformdiskussion  
religious corporation 235  
Revised Model Nonprofit Corporation Act (RMNCA) 234  
Rücklagenbildung 155, 247  
Rücktrag von Spenden s. Spendenvor- und -rücktrag  
rule of survivorship 227

## S

Sammelstiftung 163  
Schenkungsmodell 86 f., 88  
Schenkungssteuerbefreiung  
– rückwirkende – bei Übertragung von Vermögensgegenständen auf Stiftungen 165 f.  
Schönhuber-Urteil 29, 30 f., 44, 62  
Schützenverein, Gemeinnützigkeit eines –s 269  
Schwarzwaldklinik-Entscheidung 147 f.  
»secondment« 176  
Selbstlosigkeit 66  
Selbstzweckstiftung 30, 52  
settlor 225  
Skatverein, Gemeinnützigkeit eines –s 261  
Sonderausgabenabzug bei Spenden s. Spenden  
Soziosponsoring s. Sponsoringarten  
**Spaltung von Non Profit-Organisationen 68, 76 ff., 88, 111 ff.**  
– echte Spaltung von Non Profit-Organisationen 76 ff.  
– Abfindung 77 f.  
– Spaltungsmöglichkeiten 76 f., 113  
– Spaltungsverfahren 77 ff.  
– Stiftungserrichtung durch Spaltung 111 ff.  
– Grunderwerbsteuer 86 ff.  
– unechte Spaltung von Non Profit-Organisationen 81 ff.  
– analoge Anwendung des UmwG 82 f.  
– Einzelübertragung durch Einbringung gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften am übernehmenden Rechtsträger 81 f.

- Zustimmungspflicht 81 ff.
- Spenden 160 ff., 181**
- Abzugsbetrag nach § 10 b I a EStG bei Ehegatten 164
- Abzugsbeträge 160, 162 f., 181, 247, 270, 273
- Abzugsfähigkeit 250 f., 273
- Anteil an der Finanzierung des Non Profit-Sektors 20 ff.
- als Geschäftsführungsangelegenheit 109 f.
- als Gewinnverwendung 109 f.
- begünstigte Zwecke 270 f.
- durch AG s. Unternehmensspenden
- durch GmbH s. Unternehmensspenden
- durch GmbH & Co KG s. Unternehmensspenden
- durch Personengesellschaft s. Unternehmensspenden
- Durchlaufspenden 250
- Erbschaftsteuer, Verhältnis zur – 259
- Freiwilligkeit 259, 264 f.
- Gründungshöchstbeträge nach § 10 b I a EStG, § 9 Nr. 5 S. 3 KStG 161 f., 247
- Mitgliedsbeiträge 250 f.
- Sonderausgabenabzug für Zuwendungen an Stiftungen 160 ff., 247
- Sponsoring, Verhältnis zum – 173 ff., 176, 179, 181, 190 f.
- Vertrauensschutz 265
- von Unternehmen s. Unternehmensspenden
- Zustiftungen 162
- Zuwendungen in den Vermögensstock neu gegründeter Stiftungen 160 ff., 167, 247
- Zuwendungsbestätigung 250 f., 266 f., 272, 273
- Spendenhaftung 250 f., 262 f.
- Spendenrecht, Änderungen im – 250 f.
- Spendensammelstiftung 160 f., 162
- Spendenvor- und -rücktrag 161
- Sperrwirkung des § 22 BGB 54
- Sphärenvermischung 80
- Sponsor 174 f., 179, 192**
- als Vertragspartner 192
- Besteuerung s. Besteuerung des Sponsoring
- Förderleistung des Sponsors 176
- Hauptleistungspflichten 193
- Wirkungen des Sponsoring 178 f.
- Sponsorengelder
- Anteil an der Finanzierung des Non Profit-Sektors 20 ff.
- Sponsoring 169 ff., 195**
- Abgrenzung zu Unternehmensspenden 108 ff.
- als Bestandteil der Geschäftsführung 109 f.
- als Betriebsausgabe im steuerlichen Sinne s. Besteuerung des Sponsoring
- als Spende 173 ff., 176, 179, 181, 190 f.
- als unbestimmter Sammelbegriff 170 f.
- Begriff 169 ff., 173 ff., 195
- Finanzierungsfunktion 175
- Förderleistung 176
- Gegenleistung des Gesponserten 171, 173 f., 184 ff.
- Gegenleistungssponsoring 175, 195
- Imagetransfer 178
- klassisches Sponsoring 171, 173 ff., 191, 195
- Management 177
- mäzenatisches Sponsoring 171 ff., 174, 179, 191, 195
- Sozio-Sponsoring 171 ff., 183
- steuerliche Fragestellungen s. Besteuerung des Sponsoring
- unentgeltliche Zuwendungen 174 f.
- Wirkungen 178 f.
- Zweck 175 ff.
- Sponsoring, Besteuerung des – 179 ff.**
- Abziehbarkeit als Betriebsausgabe beim Sponsor 109 f., 179, 180 ff., 188, 195
- Abziehbarkeit als Spende beim Sponsor 179, 180 ff., 188, 195
- ertragsteuerliche Folgen für den Gesponserten 183 ff., 195
- Ertragsteuern 179 ff.
- Korrespondenzprinzip 185
- Schenkungsteuer 180
- Steuerfreiheit beim Gesponserten 179
- Umsatzsteuer 180, 187 ff., 195
- Verwertungsgesellschaft 186 f.
- Vorsteuerabzug 188
- wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb 184 ff., 189, 191, 195



- Sponsoringarten 177
  - Kultursponsoring 177, 178
  - Ökosponsoring 177
  - Soziosponsoring 171 ff., 177, 183
  - Sportsponsoring 177, 184 f., 193 f.
- Sponsoringerlass 169 ff., 180, 182, 185
- Sponsoring-Vertrag 169 ff., 189 ff.
  - (Gegen)-Leistungspflichten des Gesponserten 193
  - Hauptleistungspflicht des Sponsors 193
  - Leistungspflichten 193
  - Lizenzvertrag 192, 195
  - Nebenpflichten 193 f.
  - Rechtsnatur 189 f.
  - Schenkung 191, 195
  - steuerliche Prägung 190 f.
  - Unternehmenspachtvertrag 192
  - Vertragsinhalt 192 ff.
  - Vertragspartner 192
  - Vertragstypen 191 f.
  - Werbevertrag 191, 195
- Sponsorship 268, 272
- Sportsponsoring s. Sponsoringarten
- Sportstätten, Nutzungsüberlassung von – 260, 268
- Staat als Stifter s. Stiftungserrichtung durch den Staat
- Staatsferne bürgerschaftlichen Engagements 156
- Steuerpflicht gemeinnütziger Organisationen 67, 201 ff.**
  - Abgrenzung zwischen Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb 199, 210 f., 264
  - Aufteilung der Kosten bei gemischter Veranlassung 211 ff.
  - Bereiche der gemeinnützigen Organisation 183 f., 211
  - Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe 204 ff.
  - Erzielung von Einkünften im Sinne des § 22 EStG 210
  - Gewinnerzielungsabsicht 207 ff.
  - Leistungsfähigkeitsprinzip 204 f.
  - partielle Steuerpflicht 201 f.
  - Prinzip der Wettbewerbsneutralität 205 f., 208, 213 ff., 218 f.
    - Rechtsvergleich 205 f.
    - Rechtfertigung der Steuerbefreiung gemeinnütziger Organisationen 202 ff.
      - Rechtsvergleich 203 f.
    - Umsatzsteuer 256 f., 260, 261 f.
    - Verbundvorteile 212, 214
    - Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO 216 ff.
- Stiften als positive Gesellschafts- und Politikkritik 34 f., 60
- Stifter
  - Staat als Stifter s. Stiftungserrichtung durch den Staat
  - Unternehmen als Stifter s. Stiftungserrichtung durch Unternehmen
  - Versorgung des Stifters 164 f.
- Stifterfreiheit 28 ff., 31
  - als Grundrecht s. Grundrecht auf Stiftung
  - als Ordnungsauftrag des Gesetzgebers 32
  - im amerikanischen Recht 229
- Stifterwille, Sicherung des –s 32
- Stiftung**
  - als Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft 58
  - als Inhaber von Unternehmensbeteiligungen s. unternehmensverbundene Stiftung
  - als Namensbestandteil 255
  - als Organisationsform der mittelbaren Staatsverwaltung 131 ff.
  - als persönlich haftende Gesellschafterin einer Personengesellschaft 58
  - als Teil der mittelbaren Staatsverwaltung 136
  - als Trägerin eines Unternehmens im UmwG 53
  - als übernehmende Rechtsträgerin 53
  - als Unternehmensträger s. unternehmensverbundene Stiftung
  - Begriff 128 f.
  - steuerrechtlicher Begriff 148 ff.
- Stiftung des öffentlichen Rechts 68, 129, 133 ff., 142**
  - Abgrenzung von Anstalt und Körperschaft des öffentlichen Rechts 138
  - als Organisationsform mittelbarer Staatsverwaltung 131 ff.
  - Auflösung 141

- Errichtung s. Stiftungserrichtung durch den Staat
- Haushaltsrecht 139 f.
- im Steuerrecht 149 f.
- Rechnungskontrolle 139
- Restitutionsfähigkeit 256
- Stiftungsaufsicht 138, 155 f.
- Vermögensausstattung 158 f.
- Stiftung »Erinnerung, Verantwortung und Zukunft« 267 f.
- Stiftung für den Stifter 30
- Stiftung, steuerbegünstigte – 145 ff.**
- Rechtfertigungsgründe für die steuerliche Privilegierung 151 ff., 167.
  - Dauerhaftigkeit der Stiftungszweckes 154 f.
  - Mitgliederlosigkeit der Stiftung 151 ff., 157
  - staatliche Stiftungsaufsicht 155 ff.
  - Vermögensausstattung 157 ff.
- rechtsformspezifische Sonderregelungen 148, 166 f.
  - Ansparrücklage nach § 58 Nr. 12 AO 165
  - erhöhter Sonderausgabenabzug für Zuwendungen 160 ff.
  - rückwirkende Erbschaft- und Schenkungsteuerbefreiung 165 f.
  - Versorgung der Stifternach § 58 Nr. 5 AO 164 f
- steuerliche Rahmenbedingungen 145 f., 166 f.
- verfassungsrechtliche Grundlagen für steuerliche Ungleichbehandlungen 147 f.
- Verlustabzüge, Vererbbarkeit von – 257
- Stiftungsaufsicht 37, 43 ff., 93, 137, 155 ff.**
- gerichtliche Stiftungsaufsicht 44
- Rechtsaufsicht 47 f., 137, 156
- Rechtsvergleich 44 f., 237
- Trennung von Geschäftsführungs- und Kontrollfunktion 37
- verwaltungsbehördliche Stiftungsaufsicht 44
- Stiftungserrichtung 39, 111**
- Anerkennung einer Stiftung 27
- Anerkennungsverfahren s. Reformdiskussion
  - auf den Todesfall 254
  - durch Spaltung 111 ff.
  - Genehmigungsverfahren 36, 42 f., 251
  - Konzessionssystem 39 f., 114, 245
  - Normativsystem 39 f.
  - Rechtsanspruch auf Anerkennung 27 f., 62
  - Rechtskontrolle 37
  - Registrierungsverfahren s. Reformdiskussion
  - staatliche Mitwirkung an der Stiftungserrichtung 38 f.
  - Voraussetzungen 33
- Stiftungserrichtung durch den Staat 131 ff., 134 ff., 142**
- Bindung nachfolgender politischer Mehrheiten 141
- Demokratieprinzip 136 ff., 142
- demokratische Legitimation 136 f.
- Errichtung öffentlich-rechtlicher Stiftungen durch oder auf Grund Gesetzes 136
- Errichtungskompetenz des Bundes 134 f.
- gemeinsame Stiftungserrichtung durch Bund und Länder 135
- Haushaltsrecht 139 f.
- Rechnungskontrolle 139
- Steuerung der Stiftung über Weisungen 137 f.
- Stiftungsaufsicht 137
- ungeschriebene Zuständigkeiten des Bundes kraft Natur der Sache oder kraft Sachzusammenhangs 135
- Verbandskompetenz 134 f.
- Stiftungserrichtung durch Unternehmen 107 f., 110 ff., 133**
- als Grundsatzentscheidung 115
- Ausstrahlungswirkung des UmwG 115
- nach dem Umwandlungsgesetz 111 ff.
- Zustimmungsbefähigung 115 f.
- Stiftungssatzformen s. Stiftungskörperschaft
- Stiftungsform
  - Missbrauch in steuerrechtlicher Sicht 38
- Stiftungsgeschäft 37
- Stiftungs-GmbH s. Stiftungskörperschaft
- Stiftungskörperschaft 128 f., 148, 151 f.

- Finanzierung 159
- im Steuerrecht 150
- Stiftungsorgane
  - Bestellung von Stiftungsorganen 92
  - Kontrolle der Stiftungsorgane 47 f., 53
  - mehrgliedrige Organstruktur 96
  - Vorstand s. Stiftungsvorstand
- Stiftungsorganisation 133
  - mehrgliedrige Organstruktur 96
- Stiftungsprivatrecht 45 f.
- Stiftungsprivatrechtsreform s. Reform des Stiftungsprivatrechts
- Stiftungsrecht**
  - Entwicklung des Stiftungsrechts 45 f.
  - Rechtsvergleich 33 ff., 59 f., 223 ff.
- Stiftungsrecht, amerikanisches – 223 ff., 241 ff.**
  - charter 226
  - charitable corporation 225 ff.
  - charitable purpose 225
  - charitable trust 225 ff., 237 ff.
  - donor 241 f.
  - endowments 225, 242
  - Entwicklung des Stiftungswesens 223 ff.
  - Gemeinwohlverantwortung 223 f., 243
  - gesellschaftliche Debatte 242 f.
  - Grundrechte, Bedeutung der – 230 ff.
  - Mitgliedschaft in einer Stiftungskörperschaft 239 ff., 241 f.
  - law of trusts 225
  - private charity 232
  - public policy 229
  - Rechtsfähigkeit, Anspruch auf Erlangung der – 231, 233
  - Rechtsgrundlagen 234 f.
  - Revised Model Nonprofit Corporation Act (RMNCA) 234
  - settlor 225
  - staatliche Kontrolle 233, 242
  - Stifterfreiheit 229, 242
  - Stiftungsaufsicht 237
  - Stiftungsorgane 238, 241 f.
  - Stiftungsvermögen 230
  - Stiftungszwecke 236
  - trust res 225
  - trustee 225, 238
  - Zustiftungen 241 f.
- Stiftungsrechtsreform s. Reform des Stiftungsprivatrechts
- Stiftungsregister s. Reformdiskussion
- Stiftungssatzung
  - Bestimmtheitserfordernis 257 f.
- Stiftungs-Verein s. Stiftungskörperschaft
- Stiftungsvermögen 130, 133 f., 254**
  - Notwendigkeit einer Vermögensausstattung 157 ff.
  - im amerikanischen Stiftungsrecht 230
  - Vermögensausstattung einer Stiftung 39
  - Zurechnungsbesteuerung ausländischen Stiftungsvermögens 258
- Stiftungsvorstand**
  - Abberufung 93, 97 ff.
    - Wirksamwerden einer Abberufung 101 f.
  - Abberufungskompetenz
    - der Aufsichtsbehörden 98 f., 100 f.
    - kraft Satzung 98
  - Abberufungsrechte der Landesbehörden 93
  - Amtsniederlegung des Stiftungsvorstands 102 f.
  - Anstellung 93
    - durch Aufsichtsmaßnahmen 100 f.
    - durch »Externe« 96 f.
    - durch Stiftungsorgane 95 f.
  - Anstellungskompetenz 95 f.
  - Anstellungsvertrag 92, 254
  - Bestellung 93
    - durch Aufsichtsmaßnahmen 100 f.
    - durch »Externe« 96 f.
    - durch Stiftungsorgane 95 f.
    - kraft Satzung 94 f.
  - Bestellungskompetenz 96
  - Bestellungsrechte der Landesbehörden 93
  - Bestimmungsrecht 95
  - Dienstvertrag 92 f., 103 ff.
    - Abgrenzung zum Arbeitsvertrag 103 f.
    - Bestandsschutz des Dienstverhältnisses 104 f.
    - Kündigungsregeln 104 f.
  - Erstbesetzung des Stiftungsvorstands 97

- gesetzliches Idealbild ehrenamtlicher Vorstandstätigkeit 92
- Kooptation 95 f.
- Kündigung 99
- Kündigungsbeschränkungen 104 f.
- Kündigungsfrist 105
- Kündigungskompetenz der Stiftungsaufsichtsbehörden 101
- Organhaftung 255

**Stiftungszweck 48 ff., 59**

- Bestimmtheit 264
- Dauerhaftigkeit 154 f.
- Familienstiftung s. Familienstiftung
- Fencing-in-Ansatz 48
- Fencing-out-Ansatz 48
- Förderung des Gemeinwohls 29 ff.
- gemeinwohlkonforme Allzweckstiftung 129
- Rechtsvergleich 48 f.
- Unternehmensführung oder – erhaltung s. unternehmensverbundene Stiftung

**Stiftungswesen**

- Bedeutung 33 ff.
- der öffentlichen Hand 127 f.
- Integration in die allgemeine Rechtsordnung 37 f.
- Rechtsvergleich 35 ff.

Subsidiaritätsgrundsatz, -prinzip 18 ff., 21 f., 203

**T**

Tax Reform Act von 1969 242 f.

Totalisatoren 199, 212 f., 249

trust s. charitable trust

trust res 225

trustee 225, 238

**U**

Umsatzsteuer 256 f., 260, 261 f.

**Umwandlung von Non Profit-Organisationen 68 ff., 87 f., 111 ff.**

- Abgrenzung zur Zweckänderung bei der Stiftung 76
- Begriff 68, 78
- echte Umwandlung 68
- Erhalt der steuerlichen Begünstigung 85

- Ertragsteuern 85 f.
- Grunderwerbsteuer 86 f., 88
- Umwandlungsmöglichkeiten 70 ff.
- unechte Umwandlung 68, 88
- wirtschaftlicher Hintergrund 68 ff.

Umstrukturierung von Non Profit-Organisationen 69

Uniform Management of Institutional Funds Act 234

Uniform Principal and Income Act 235

Uniform Prudent Investor Act 234

Uniform Supervision of Trustees for Charitable Purposes Act 234 f., 237

**Unselbständige Stiftung 129, 148 f.**

- sog. Auflagenlösung 41
- im Steuerrecht 148 f.
- Insolvenz des Stiftungsträgers 41 f.
- Körperschaftsteuerpflicht 258 f.
- Schutz vor Einflüssen aus der Sphäre des Stiftungsträgers 41 f.
- Stiftungsaufsicht 155
- Stiftungsvermögen 41 f.
- sog. Treuhandlösung 41, 128
- Vermögensausstattung 158
- Zwangsvollstreckung gegen den Stiftungsträger 41 f.

Unterhaltsleistungen an Witwe des Stifters 259

**Unternehmen**

- als Spender s. Unternehmensspenden
- als Stifter s. Stiftungserrichtung durch Unternehmen

**Unternehmensspenden 107 f., 116 ff.**

- Abgrenzung zum Sponsoring 108 ff.
- Aktienrecht 118 f.
- als Bestandteile der Verwirklichung von Verbandszweck und Unternehmensgegenstand 119 f.
- als Geschäftsführungsaufgabe 109 f., 120
- im Jahresabschluss 122 f.
- Informationsrechte der Gesellschafter 123
- Kompetenzverteilung 116 ff.
  - bei der AG 119 ff.
  - bei der GmbH 116
  - bei der Personengesellschaft 116 f.
  - bei der GmbH & Co KG 116

- Spendenpublizität im Unternehmen 121 ff.
- Berichtspflicht bei der AG 121 f.
- Berichtspflicht bei der GmbH 116, 121
- Berichtspflicht bei der Personengesellschaft 116 f., 121
- Zustimmungspflichten der Gesellschafter 117 f.

**Unternehmensverbundene Stiftung 51 ff., 59**

- Bedeutung des § 22 BGB 52 ff.
- Geschäftsbetrieb als zulässiger Hauptzweck 52 ff.
- Missbrauch unternehmensverbundener Stiftungen 38
- Rechtsvergleich 53 f.
- Stiftung als Inhaber von Unternehmensbeteiligungen 55 ff.
- Stiftung als Unternehmensträger 55 ff., 110 f., 112
- zulässige Zwecke 51 ff.

**Unternehmensselbstzweckstiftung**

- offene – 56 ff.
- verdeckte – 56 ff.

**Unternehmenssteuerreform und Stiftungswesen 248 ff.**

- Besteuerung von Veräußerungsgewinnen 249
- Dividendenbesteuerung 248 f.
- Körperschaftsteuersatz 248
- Unternehmensträgerstiftung s. unternehmensverbundene Stiftung

**V**

- Veräußerungsgewinne, Besteuerung von –n 249
- Verbot der gefährlichen Vermögensanlage 58 f.
- Verbrauchsstiftung 154
- Verbundvorteile 212, 214, 219
- Vereinsinteressen, eigenwirtschaftliche – 270
- Vereinsmitglieder, Gewinnbeteiligung von –n 271
- Vermögensausstattung der Stiftung s. Stiftungsvermögen
- Vermögensbildung 155

- Vermögensbindung s. Grundsatz der Vermögensbindung
- Vermögensgegenstände, Übertragung auf Stiftungen

- rückwirkende Erbschaft- und Schenkungsteuerbefreiung 165 f.

**Vermögensstiftung 130**

**Vermögensübertragung 68**

- Grunderwerbsteuer 86 f.

**Vermögensverwaltung 183 f., 198, 211**

- Aufteilung der Kosten bei gemischter Veranlassung 211 ff.

- Besteuerung von Veräußerungsgewinnen 249

- Beteiligung an gewerblich tätigen Personengesellschaften 257

**Vermögensverwaltungsstiftung 29**

**Verschmelzung von Non Profit-Organisationen 68, 70 ff., 88**

- echte Verschmelzung von Non Profit-Organisationen 70 ff.

- Abfindung 73 f.

- Anfallberechtigter 72 f.

- Verschmelzungsmöglichkeiten 70 f.

- Verschmelzungsverfahren 72 ff.

- Grunderwerbsteuer 86 ff.

- unechte Verschmelzung von Non Profit-Organisationen 75 ff.

- Verfahren 75

- Zulegung nach Landesstiftungsrecht 75 f.

- Zusammenlegung nach Landesstiftungsrecht 75 f.

**Versorgung des Stifters 164 f.**

**Vertrauensschutz beim Spendenabzug 265**

**Verwaltungsaufgaben als Zweckbetrieb 265**

**Verwertungsgesellschaft 186 f.**

**Verwertungs-GmbH 184**

**Vertretungsorgane juristischer Personen des Privatrechts 91 f.**

- Annexkompetenz des Bestellungsrechts 91 f.

- Anstellung eines Organmitglieds 91

- Bestellung eines Organmitglieds 91

- Bestellung eines Stiftungsvorstands s. Stiftungsvorstand

- Bestellung von Stiftungsorganen s. Stiftungsorgane
- Bestellungsrecht 91 f.
- Vorstand s. Stiftungsvorstand
- Vorsteuerabzug 188
- Vortrag von Spenden s. Spendenvor- und -rücktrag

## W

- Werbetrieb 185, 199, 212 f.
- Werbung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb s. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
- Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO 216 ff.
- Schutzrichtung 218
- Wettbewerbsbeeinträchtigungen 217 ff.
- Wettbewerbsbegriff der AO 216 ff.
- Wettbewerbsneutralität s. Steuerpflicht gemeinnütziger Organisationen
- Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb 85, 179 f., 184, 195, 211, 263**
- Abgrenzung vom Zweckbetrieb 199, 210 f., 264
- Aufteilung der Kosten bei gemischter Veranlassung 211 ff.
- Begriff 198
- Besteuerung 204 ff.
- Besteuerung von Veräußerungsgewinnen 249
- Beteiligung an gewerblich tätigen Personengesellschaften 257
- Erzielung von Einkünften im Sinne des § 22 EStG 210
- Gewinnermittlung 185
- Gewinnerzielungsabsicht 207 ff.

- Spaltung 77
- Sponsoringerlass 185
- Umsatzsteuer 187 f., 195
- Werbung 184, 186, 189, 191, 195
- Zuordnung von Ausgaben 262
- Wohlfahrtsstaat 19 f.
- Wohlfahrtsverband 19 f.
- Steuerbefreiung 269
- Wohnungsgesellschaften, Gewerbesteuerpflicht von – 272 f.

## Z

- Zeitnahe Mittelverwendung s. Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung
- Zivilgesellschaft 203
- Zulegung von Stiftungen 75 f.
- Zusammenlegung von Stiftungen 75 f.
- Zustiftung 162
- Zuwendungen der öffentlichen Hand
- Anteil an der Finanzierung des Non Profit-Sektors 20 ff.
- Zuwendungen in den Vermögensstock neu gegründeter Stiftungen 160 ff., 167, 247
- Zuwendungsbestätigungen 250 f., 266 f., 272, 273
- Zweckänderung bei der Stiftung 76
- Zweckbetrieb 66, 77, 183, 198, 210 ff., 249, 262**
- Abgrenzung vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb 199, 210 f., 264
- Aufteilung der Kosten bei gemischter Veranlassung 211 ff.
- Grundsatz der Selbstlosigkeit 211
- Nichtanwendungserlass 267
- Wettbewerb 218 f.
- Zweiteilung des deutschen Non Profit-Sektors 23 f.